



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10930.004000/2005-54
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.222 – 3ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2018
Matéria COFINS RESSARCIMENTO
Recorrentes COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

COFINS. BASE DE CÁLCULO. INDENIZAÇÃO DE SEGUROS.

Tratando-se de ingressos eventuais relativos a recuperação de valores que integram o ativo, não se pode considerar as indenizações de seguros como receitas para fins de incidência da contribuição do PIS.

COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. UNIFORME/VESTUÁRIO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS. POSSIBILIDADE

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS uniforme, vestuário, equipamento de proteção individual, combustíveis e lubrificantes.

COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. No presente caso, as glosas referentes a Alimentação, Cesta básica, Vale transporte, Assistência médica/odontológica, Matérias de manutenção/conservação, Materiais químicos e de laboratórios, Materiais de limpeza; Materiais de expediente, Outros materiais de consumo, Serviços de segurança e vigilância, Serviços de conservação e limpeza, Serviços de manutenção e reparos, Outros serviços de terceiros, Gastos gerais, não são essenciais ao processo produtivo da Contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar -lhe provimento parcial para reverter as glosas referente à uniforme de vestuário, aos lubrificantes e aos combustíveis, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), que deu provimento ao recurso em menor extensão, excluindo somente uniformes e equipamentos de proteção. Votou pelas conclusões o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte, com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº 3302-00.861, proferido pela 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito a crédito de COFINS não cumulativa sobre despesas com equipamentos de proteção individual.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Mercado Externo (fl. 01), protocolizado em 09/11/2005, relativo ao 3º trimestre de 2005, apurado no regime de incidência não cumulativa, com fundamento na Lei nº 10.833/2003. Posteriormente, a recorrente apresentou declarações de compensação vinculadas ao seu pedido de ressarcimento.

A DRF em Londrina/PR, por meio do Despacho Decisório de fl. 422, deferiu parcialmente o pedido da recorrente, tendo efetuado a glosa de créditos concernentes aos custos/despesas com serviços relacionados à fl. 403 e aos

pagamentos feitos a Sindicato de Trabalhadores. Incluiu na base de cálculo outras receitas constantes do Grupo 81 Outras Receita Operacionais".

Ciente da decisão, a empresa interessada ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 434/449.

A recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 09/02/2009, conforme AR de fl. 498, e, discordando da mesma, ingressou, no dia 10/03/2009, com o recurso voluntário de fls. 499/516, no qual reprisa os argumentos da manifestação de inconformidade, que abaixo resumo no essencial.

I- insumo é uma combinação dos fatores de produção (matérias-primas, horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização, etc.) que entram na produção de determinada quantidade de bens ou serviço. Portanto, o conceito de insumo alcança tudo aquilo que é consumido em um processo, seja para fabricação de bens ou prestação de serviços e/ou aquilo que é utilizado pela empresa para desenvolver e atingir o seu objetivo social. Por este conceito, são dispêndios financeiros (gastos) com insumos os gastos realizados com a aquisição dos seguintes bens e serviços: Alimentação; Cesta Básica; Vale Transporte; Assistência Médica/Odontológica; Uniforme e Vestuário; Equipamento de Proteção Individual; Materiais de Manutenção/Conservação; Materiais Químicos e de Laboratórios; Materiais de Limpeza; Materiais de Expediente; Lubrificantes e Combustíveis; Outros Materiais de Consumo; Serviço Temporário; Serviços de Segurança e Vigilância; Serviços de Conservação e Limpeza; Serviços de Manutenção e Reparos; Outros Serviços de Terceiros; e Gastos Gerais.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO. INSUMOS EMPREGADOS NA PRODUÇÃO.

Somente geram crédito de Cofins os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observado as ressalvas legais.

CRÉDITO. MÃO-DE-OBRA. TRABALHADOR AVULSO. SINDICATO. CONTRATAÇÃO.

Não geram crédito de PIS os dispêndios realizados com mão-de-obra avulsa, mesmo tendo sido o trabalho contratado com a intermediação de sindicato da categoria profissional, com o pagamento realizado ao sindicato para repasse aos trabalhadores.

BASE DE CÁLCULO. INDENIZAÇÃO DE SEGUROS.

Tratando-se de ingressos eventuais relativos a recuperação de valores que integram o ativo, não se pode considerar as indenizações de seguros ora discutidas como receitas para fins de incidência da contribuição em comento.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO. *Disposição expressa de lei veda a atualização monetária ou incidência de juros, pela taxa selic ou outro índice qualquer, sobre os valores objeto de ressarcimento em espécie de Cofins não cumulativa.*

Recurso Voluntário Provido em Parte".

Ciente do referido acórdão e tempestivamente, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial quanto à exclusão, da base de cálculo do PIS, do valor da indenização de seguro recebida pela Contribuinte.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, aponta, como paradigma, o acórdão nº **2803-00.087**. Em seguida, o Presidente da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, por ter sido comprovada a divergência, conforme se extrai do despacho de admissibilidade, fls. 815/816.

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões, às fls. 821/828, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para manutenção do acórdão recorrido, no que se refere ao reconhecimento de valores relativos à indenização de seguros não tem natureza de receita para fins de tributação do PIS.

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte também interpõe Recurso Especial, requerendo que seja conhecido e dado provimento ao presente recurso para reformar a decisão recorrida e reconhecer integralmente o crédito pleiteado, atualizando pela SELIC, ensejando, por consequência, a homologação das compensações vinculadas.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigmas, os Acórdãos nºs **3401-001.713 e 9303-01.741**. Em seguida, o Presidente da 3ª Seção do CARF, deu seguimento parcial ao Recurso, conforme se extrai do despacho de admissibilidade, fls. 941/948. Vejamos:

"DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial interposto pelo Sujeito Passivo, apenas em relação à interpretação do termo "insumo" previsto na legislação do PIS e da Cofins, de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, excetuando a glosa sobre o item "Serviço temporário contratado com sindicato", e, por força do art. 71 do Anexo II do RICARF, submeto o presente despacho à apreciação do Presidente da CSRF".

Houve Reexame de admissibilidade do Recurso Especial, fls. 949/950, o Presidente do CARF, manteve na íntegra o despacho do Presidente da Câmara.

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls. 952/966

É o relatório.

Voto

Demes Brito - Conselheiro Relator

Os Recursos foram apresentados com observância do prazo previsto, atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento, nos termos do despacho de admissibilidade.

Passo ao julgamento.

As matérias divergentes posta a esta E.Câmara Superior, envolve a interpretação do termo "*insumo*" previsto na legislação do PIS e da COFINS, de que trata o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, bem como a exclusão ou não, da base de cálculo da COFINS, referente a indenização de seguro recebida pela Contribuinte.

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Mercado Externo (fl. 01), protocolizado em 09/11/2005, relativo ao 3º trimestre de 2005, apurado no regime de incidência não cumulativa, com fundamento na Lei nº 10.833/2003. Posteriormente, a recorrente apresentou declarações de compensação vinculadas ao seu pedido de ressarcimento.

A DRF em Londrina/PR, por meio do Despacho Decisório de fl. 422, deferiu parcialmente o pedido da recorrente, tendo efetuado a glosa de créditos concernentes aos custos/despesas com serviços relacionados à fl. 403 e aos pagamentos feitos a Sindicato de Trabalhadores. Incluiu na base de cálculo outras receitas constantes do Grupo 81 Outras Receita Operacionais".

Por outro lado, a decisão recorrida decidiu em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito a crédito de COFINS não cumulativa sobre despesas com equipamentos de proteção individual.

1. Recurso da Fazenda Nacional - Divergência *"exclusão da base de cálculo da COFINS, referente a indenização de seguro recebida pela Contribuinte"*

No que tange a divergência suscitada pela Fazenda Nacional, quanto à exclusão, da base de cálculo da COFINS não cumulativa, do valor da indenização de seguro recebido pela Contribuinte, não lhe assiste razão.

Com efeito, à inclusão das receitas do Grupo 81 Outras Receita Operacionais na base de cálculo, como bem decidido pela decisão recorrida, assiste razão à Contribuinte, às indenizações de seguro recebidas, ficou comprovado que tais valores não afetaram o patrimônio da Contribuinte tão pouco seu resultado operacional. Para ser receita, há que afetar o patrimônio da pessoa jurídica. A indenização de seguro tem a mesma natureza do bem sinistrado, já integrante do patrimônio do segurado, e não se confunde com alienação de bens porque o segurado não realizou operação mercantil alguma.

Deve, portanto, ser excluído da base de cálculo do PIS os valores líquidos lançados na contabilidade da recorrente na conta 811044001 Indenizações de Seguros, referente aos meses de Julho/05 - R\$ 23.964,00, Agosto/05 - R\$ 1.410,00 e Setembro/05 - R\$ 8.848,00

Para que não se alegue, contrariedade, obscuridade e omissão, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional quanto a inclusão da base de cálculo do PIS, do valor da indenização de seguro recebido pela Contribuinte.

2. Interpretação do termo "*insumo*" previsto na legislação da COFINS não cumulativa, de o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003

Em outras oportunidades, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, penso que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Sem embargo, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrario de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contudo, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminariamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial à produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

In caso, verifico que a Contribuinte industrializa, comercializa no mercado interno e exporta diversos produtos (café solúvel, óleo de café, extrato de café, etc), de industrialização própria. Exporta ainda mercadorias adquiridas de terceiros. Tais valores estão devidamente registrados em seus livros contábeis/fiscais.

Sem embargo, ressalta-se que a maior parte dos créditos se refere à aquisição de matéria prima (café cru) e de embalagens de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas aquisições de pessoas físicas foi considerado o crédito presumido previsto no § 10, do artigo 3º da Lei 10.637/2002, introduzido pelo artigo 25 da Lei 10.684/2003, que prevê a aplicação da alíquota de 1,155% (70% de 1,65%) sobre as referidas aquisições. As aquisições estão relacionadas, por divisão, juntamente com amostragem dos documentos. Os créditos aproveitados pela Contribuinte foram acrescidos do ICMS e diminuídos do IPI.

Deste modo, penso que o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do Pis e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, entendo para que se mantenha o equilíbrio normativo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

“I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2o desta Lei;

*II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de **serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2 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;*

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES

VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço **seja essencial a atividade empresarial**, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS. Diferentemente do presente caso, as glosas referentes a Alimentação, Cesta básica, Vale transporte, Assistência médica/odontológica, Matérias de manutenção/conservação, Materiais químicos e de laboratórios, Materiais de limpeza, Materiais de expediente, Outros materiais de consumo, Serviços de segurança e vigilância, Serviços de conservação e limpeza, Serviços de manutenção e reparos, Outros serviços de terceiros, Gastos gerais, entendendo não serem essenciais ao processo de produção da Contribuinte.

Por outro lado, a Contribuinte não teve nenhum interesse em apresentar seu processo produtivo, e fundamentar seu direito, pelo contrario, em sua peça Recursal alega apenas que o direito a crédito " conceito de insumo" deve ser o mesmo aplicado ao imposto de renda.

Esta E. Câmara Superior, atual composição, tem como regra debater "*insumo*" por "*insumo*", para verificar se de fato os insumos utilizados no processo produtivo são essenciais ao processo de produção, salvo entendimento dos Conselheiros Fazendários que não adotam o critério da essencialidade.

Neste sentido, em recente julgamento por esta Turma, os acórdãos de nºs **9303-005.678** e **9303-005.679**, julgado na sessão de 19 de setembro, de Relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, empreendeu toda fundamentação lastreada em laudos, processo de produção e essencialidade dos insumos utilizados no processo de produção.

Como dito, a maior parte dos créditos se refere à aquisição de matéria prima (café cru) e de embalagens de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas aquisições de pessoas físicas já foi considerado o crédito presumido.

Nos termos do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, como pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, entendo ser essencial atividade da Contribuinte, uniforme/vestuário e equipamentos de proteção individual, desde que, relacionados ao processo produtivo.

Para que não se alegue, contrariedade, obscuridade e omissão, utilizo subsidiariamente a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015, para que não reste qualquer resquício de dúvida quanto aos fundamentos empregados no *decisum*. *in verbis*:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Diante de tudo que foi exposto, voto no seguinte sentido:

- i) nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional quanto a inclusão da base de cálculo do COFINS, do valor da indenização de seguro recebido pela Contribuinte.
- ii) dou parcial provimento ao Recurso da Contribuinte, para reverter as glosas referente a uniforme/vestuário, equipamento de proteção individual, lubrificantes e combustíveis, excluindo-se ainda da base de cálculo da COFINS, valores líquidos lançados na contabilidade da Contribuinte referente a Indenizações de Seguros.

Processo nº 10930.004000/2005-54
Acórdão n.º **9303-006.222**

CSRF-T3
Fl. 982

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito