



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10930.902914/2012-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.089 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de novembro de 2020  
**Recorrente** COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. São insumos, para efeitos do PIS e Cofins - não cumulativos, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. CORRETAGEM. POSSIBILIDADE.

A corretagem é, substancialmente, necessária à atividade exercida pelo contribuinte e está vinculada de forma objetiva com o produto final a ser comercializado, razão pela qual admite-se o creditamento de PIS e Cofins quanto aos referidos dispêndios.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Em razão de vedação legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para acatar a possibilidade de se apurar créditos do PIS não cumulativo referentes ao processo produtivo da Recorrente, inclusive às fases de aquisição de insumos, para os seguintes dispêndios: corretagens na aquisição de insumos; uniforme e vestuário; equipamento de proteção individual; materiais químicos e de laboratórios.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Breno do Carmo Moreira Vieira e Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 14-61.823 – 11ª Turma da DRJ/RPO**, que manteve o Despacho Decisório Nº de Rastreamento 056398535, emitido em 03/07/2013, por intermédio do qual foi parcialmente reconhecido, no valor de **R\$ 693.905,99**, o direito creditório demonstrado no Pedido de Ressarcimento objeto do PER/DCOMP nº **11458.02900.051109.1.108-6117**.

No referido Pedido de Ressarcimento, objeto do PER/DCOMP nº **11458.02900.051109.1.108-6117**, o tipo de crédito é relativo ao tributo **PIS Não Cumulativo - Exportação do 3º Trimestre de 2009**, no valor de **R\$ 772.003,01**, resultante do valor de crédito da contribuição apurada no mês (mercado externo), **R\$ 1.033.169,33**, diminuído da parcela utilizada para dedução da contribuição apurada no mercado interno, **R\$ 261.166,32**.

Por bem descrever os fatos, adoto, como parte de meu relatório, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

### Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento Eletrônico – PER/DCOMP nº 11458.02900.051109.1.1.08-6117, apresentado pela interessada em epígrafe, relativo a crédito de **Pis Não-Cumulativo Exportação, do 3º trimestre/2009, no valor de R\$ 772.003,01**.

Conforme Despacho Decisório Eletrônico, o direito creditório foi parcialmente reconhecido (**R\$ 693.905,99**), sendo utilizado em compensação parte do crédito concedido, restando passível de restituição/ressarcimento o valor de **R\$ 76.303,54**, nos termos da Informação Fiscal.

A fiscalização ressalta que a empresa industrializa, comercializa no mercado interno e exporta diversos produtos/mercadorias (café cru, café solúvel, óleo de café, extrato de café, capuccino, calendário, peças e tecidos de polipropileno, sacos de tecido de polipropileno, etc.), de sua industrialização ou comprados de terceiros.

Acrescentou que a contribuinte fez uso do crédito presumido da agroindústria sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas, cooperativas, cerealistas e pessoas jurídicas que exerçam atividades agropecuárias, sujeito a alíquotas específicas sobre referidas aquisições, o qual é vinculado à suspensão obrigatória, somente podendo ser utilizado para dedução das próprias contribuições não-cumulativas, nos termos da Lei nº 10.925, de 23/07/2004, IN RFB nº 660, de 17/07/2006, e IN RFB nº 997, de 14/12/2009.

Discorre sobre referido benefício fiscal, dizendo que foi instituído para minimizar os efeitos do desequilíbrio comercial existente entre os fornecedores pessoas físicas (que não davam direito ao crédito) frente aos fornecedores pessoas jurídicas (que davam direito ao crédito integral), o que motivou a instituição do crédito presumido nas compras efetuadas de tais fornecedores pessoas físicas e a suspensão da incidência das contribuições nas vendas realizadas por pessoas jurídicas.

Acrescenta que, mesmo nas aquisições de pessoas jurídicas, as empresas tentam contornar as normas legais para se aproveitar, além do crédito integral, da possibilidade de compensar ou ressarcir o saldo porventura apurado no trimestre.

Cita, como exemplo, o “desaparecimento” do mercado cafeeiro das empresas cerealistas que exercem cumulativamente as atividades previstas no inciso I do artigo 8º da Lei 10.925/2004, justamente aquelas que efetuam vendas com suspensão das contribuições ao Pis e Cofins, e que em seu lugar existem apenas empresas “atacadistas de café em grão”.

Em outro exemplo dessa situação, acusa ser perceptível nos documentos apresentados pela empresa requerente, mais especificamente aqueles emitidos pelos corretores de café, observações para constar nas notas fiscais que a “operação é tributada pelo Pis e Cofins”, questionando qual a razão de se exigir tal observação, senão aquela de possibilitar à empresa adquirente o crédito integral daquelas contribuições.

Afirma que *“em algumas operações fiscais realizadas por diversas Delegacias da Receita Federal (principalmente Vitória, no Espírito Santo), foi constatado que a orientação para colocar observação na nota fiscal de que a venda é tributada pelo Pis e Cofins foi feita pela empresa adquirente e que, caso o vendedor se recuse a tomar tal providência não consegue efetivar a venda”*.

E conclui, em suas palavras:

*“É uma situação paradoxal tendo em vista que considerando que a grande reclamação do empresariado nacional é justamente a elevada carga tributária que incide sobre a produção, não parece coerente que neste segmento econômico as empresas façam questão de comprar e vender seus produtos com a incidência das contribuições ao Pis e Cofins que oneram bastante o preço final do produto.*

*Se considerarmos que além de poder comprar sem a incidência das contribuições (nas aquisições de pessoas jurídicas) a empresa adquirente ainda tem a possibilidade de aproveitar crédito presumido (ficto) correspondente a 35% da alíquota normal, tal contradição se torna mais evidente.”*

Acusa a aquisição de café feita da empresa Jaguar Mercantil de Café Ltda com aproveitamento de crédito integral das contribuições, sob a justificativa, nos respectivos documentos fiscais, de que aquela empresa não exerce as atividades discriminadas no § 1º, I, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004.

Afirma, porém, que em diligência na referida empresa apurou que efetivamente exerce as atividades de cerealista, preconizadas no dispositivo legal citado, devendo, portanto, vender café com suspensão das contribuições para o Pis e a Cofins.

Desta forma, as aquisições de café feitas da empresa citada foram consideradas passíveis de aproveitamento apenas do crédito presumido.

Destaca que a contribuinte apurou o valor dos créditos vinculados ao mercado externo, o qual, após o abatimento dos valores devidos no mercado interno, gerou o direito a compensar/ressarcir pleiteado.

E que a interessada considerou como critério de apuração dos créditos no mercado interno e externo a incidência com base na proporção dos custos diretamente apropriados, pois somente os créditos vinculados ao mercado externo ou às vendas não tributadas no mercado interno podem ser objeto de compensação com outros tributos e contribuições federais ou ressarcimento em dinheiro, nos termos da legislação pertinente.

Aponta que a apropriação dos custos é feita pela requerente considerando-se a existência de 3 estabelecimentos (matriz e filiais) que são classificados em três

divisões: Solúvel, Alimentos, e Embalagens, observando que a divisão solúvel é a responsável pelas exportações e as outras divisões realizam somente vendas no mercado interno.

Acerca dos créditos aproveitados, a autoridade fiscal acusa que foram glosadas **despesas de corretagem na aquisição de matéria prima**, pois inexistia base legal para inclusão de tal dispêndio no **conceito de insumo**.

Também, acusa a glosa de créditos correspondentes a **bens e serviços indevidamente considerados como insumos**, não obstante se configurarem como custos/despesas, pois não foram aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto, tais como (entre outros): **Alimentação de pessoal; Cesta básica; Vale transporte; Assistência médica/odontológica; Uniforme e vestuário; Equipamento de proteção individual; Materiais químicos e de laboratórios; Materiais de limpeza; Materiais de expediente; Lubrificantes e combustíveis (parcial); Outros materiais de consumo; Serviços de segurança e vigilância; Serviços de conservação e limpeza; Outros serviços de terceiros; Exportação; Gastos gerais.**

No que concerne às **despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda** (divisão de embalagens), cujo crédito é passível de aproveitamento, nos termos da Lei n.º 10.833, de 30/12/2003 (art. 3º, inciso IX), acusa a glosa de valores correspondentes às despesas não passíveis de classificação em tal rubrica, tais como: **vale-pedágio e comissões.**

Relativamente ao crédito sobre **bens do ativo imobilizado**, com base nos encargos normais de depreciação e os previstos no § 14 do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, explica ser restrito aos bens utilizados na produção de bens destinados à venda; e que, no caso de edificações e benfeitorias em imóveis próprios, abrange todos os bens utilizados nas atividades da empresa, o que não foi atendido pela fiscalizada, conforme relação fornecida, na qual foi verificada, por amostragem, a inclusão de bens não inseridos no conceito de utilização na produção, objeto de glosa, tais como, por exemplo: **veículos, softwares, aparelhos de ar condicionado, reforma do laboratório, notebooks, monitores.**

Fundamenta-se na Solução de Consulta SRRF/8ª Região n.º 107, de 30/03/2004, Solução de Consulta SRRF/10ª Região n.º 109, de 12/07/2005, Solução de Consulta SRRF/10ª Região n.º 172, de 19/09/2005, IN SRF n.º 247, de 21/11/2002, e/ou IN RFB n.º 404, de 12/03/2004, e art. 111 do CTN.

Foram consolidados no quadro 1 os valores dos créditos a descontar e no quadro 2 a sua apuração.

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório, por via postal, em 15/07/2013. Em 12/08/2013 a interessada apresentou manifestação de inconformidade, acompanhada de documentos.

Após breve resumo dos fatos, diz **discordar em parte** da conclusão fiscal, apresentando seus argumentos de inconformidade.

Inicia com a glosa de créditos de despesas com corretagem nas aquisições de insumos, especificamente, compra de café cru, dizendo que aquisição de matéria-prima é serviço vinculado e utilizado diretamente como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda, encontrando, portanto, fundamento na legislação (Lei n.º 10.833/2003, art. 3º, inciso II), ao contrário do esposado pelo Fisco.

Alega que os montantes creditados referem-se aos valores efetivamente pagos e, por consequência, gastos com despesas na prestação de serviços de corretagem na aquisição de matéria-prima (café cru). E que tais despesas de corretagem e/ou

intermediação encontram-se vinculadas ao próprio insumo adquirido, “na medida em que toda a compra/aquisição de café cru implica, necessariamente, na contratação dos serviços de corretagem”.

Apresenta seu conceito de insumo, mediante doutrina, segundo a qual “abarca não apenas aquelas coisas que são insumos por sua própria natureza (matéria-prima), ou insumos diretos, mas sim, todas as coisas que são empregadas como fator de produção e que, portanto, são também consideradas insumos, os denominados insumos indiretos”.

Explica que a comercialização de café cru é feita, precipuamente, mediante intermediação de uma corretora de mercadorias, ou seja, pessoa jurídica prestadora de serviço, fato o qual pode ser comprovado pela vasta documentação fiscal anexada aos autos e verificada quando do procedimento de fiscalização.

Julga imprescindível que a análise do direito ao crédito considere as características específicas de cada atividade produtiva da contribuinte, ou seja, se determinado insumo é relevante de forma indispensável ao produto ou serviço da pessoa jurídica. Cita jurisprudência.

Por tais razões, requer a reforma parcial do Despacho Decisório “para o fim de validar e determinar a inclusão das despesas incorridas a título de prestação de serviços de intermediação – corretagem de café, já que foram efetivamente pagas às pessoas jurídicas domiciliadas no País referente às aquisições de insumos (matéria-prima café cru), (...)”.

Passando aos custos/insumos diretamente relacionados à produção de bens destinados à venda, argumenta que a glosa de créditos, bem como a discussão em relação aos itens discriminados pela fiscalização, dá-se em razão da interpretação, jurídica e contábil, do conceito de custo e de insumo industrial.

Diz que para o correto entendimento do que são insumos perante a legislação do Pis e da Cofins é imprescindível que se considere a relação entre o insumo e a atividade empresarial.

Alega não haver possibilidade de ser negada prontamente a caracterização como insumo de determinado bem ou serviço, seja em leitura restrita às Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e demais relacionadas, ou mesmo em comparação errônea à legislação do IPI. Cita jurisprudência.

Afirma que 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 serviços, sendo (i) tudo aquilo consumido em um processo, seja para fabricação de bens ou prestação de serviços, e/ou (ii) aquilo utilizado pela empresa para desenvolver e atingir seu objetivo social.

Conclui que o conceito de insumo não pode ser limitado aos bens e serviços utilizados diretamente nas atividades de produção da empresa, mas sim estendido aos demais custos que, efetivamente, compõem, constituem, integram e são determinantes na consecução de seus objetivos sociais.

Aponta que a legislação federal estabelece que outros insumos, e não só aqueles que integram o produto acabado, também geram direito ao crédito, dentre os quais: combustíveis, peças, partes e componentes de reposição, lubrificantes, energia elétrica, serviços de manutenção, serviços de conservação, serviços de reparação, serviços terceirizados em geral pagos à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, etc.

Explica que foi adotando esse entendimento que apurou e creditou a contribuição sobre o custo de aquisição dos itens glosados pela fiscalização,

esclarecendo que se referem somente a parte efetivamente vinculada à área de produção industrial, porque considerada custo.

Exemplifica, dizendo que os créditos sobre uniformes e vestuários foram apurados somente sobre aqueles utilizados pelos empregados da área de produção industrial, excluindo-se as despesas com uniformes dos empregados das áreas administrativas.

E que a segregação promovida pela recorrente, tal como acima mencionado, deu-se em todos os itens glosados, nos termos da legislação vigente e dos princípios contábeis, uma vez que somente os itens relacionados à área de produção industrial são considerados custos – gastos incorridos no processo de fabricação/produção de determinado produto, passíveis de creditamento.

Ressalta que a própria fiscalização de Londrina, mediante Informação Fiscal anexada aos autos, alterou, mais uma vez, o entendimento/posicionamento então consignado em decisões já proferidas nos Pedidos de Ressarcimento de Créditos das Contribuições não-cumulativas dos anos de 2003 a 2007, da própria recorrente, para o fim de considerar válida, regular, legal e legítima a apuração de créditos sobre as seguintes rubricas: **materiais de manutenção, serviços de industrialização, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes**, conforme abaixo indicado:

***“b.2) Materiais de manutenção, serviços de industrialização, manutenção***

***A SRF firmou entendimento de que os materiais consumidos na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda são passíveis de crédito das contribuições ao Pis e à Cofins, haja vista as Soluções de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 328 de 19.10.2004, 402, de 28.11.2006 e 455 de 21 de dezembro de 2006, além das Soluções de Consulta 121 de 20.07.2005 e 220 de 08.12.2006 da 10ª RF.***

***Observei ainda, pelos documentos apresentados, que os itens ‘serviços de industrialização’ e ‘serviços de manutenção e reparos’ incluem despesas que conclui se referirem insumos aplicados diretamente na fabricação de produtos’.*** (destaques do original)

Acusa que a fiscalização de Londrina reconheceu que tais materiais e serviços são considerados insumos, pois são: (i) consumidos na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de produtos/mercadorias destinados à venda e/ou (ii) aplicados diretamente na fabricação de produtos/mercadorias destinados à venda, legitimando, assim, os créditos então apurados pela recorrente.

Entende que tal posicionamento deve ser estendido aos demais itens de materiais e serviços creditados pela recorrente, inclusive aqueles excluídos em parte, na medida em que tais materiais/serviços também são caracterizados e classificados como insumos aplicados diretamente na área industrial, objetivando a fabricação de produtos/mercadorias destinados à venda. Aponta mais jurisprudência.

Diz que não há de se falar na aplicação do conceito de insumo previsto na legislação do IPI, por não haver qualquer semelhança ou paralelo entre o regime não cumulativo deste com o de Pis/Cofins, na medida em que se fundam em fatos jurídicos distintos.

Ensina:

***“O IPI incide sobre as operações com produtos industrializados em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação características de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços.***

*Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior.”*

Conclui que devem ser considerados como insumos os custos e despesas operacionais necessários ao exercício regular da atividade econômica da empresa, na forma dos artigos 290 a 299 do Regulamento do Imposto de Renda.

Cita jurisprudência e as Soluções de Consulta SRRF/3ª RF nº 07/2003 e nº 16/2004, encerrando o item concluindo:

*“Dessa forma, não restam dúvidas de que as glosas efetuadas pela Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina/PR não procedem, vez que os referidos insumos, embora não sejam incorporados fisicamente ao produto final, são (a) considerados e contabilizados como custos de produção, (b) consumidos e/ou efetivamente utilizados durante o processo industrial e (c) necessários ao chamado input fabril, cuja utilização neste processo tem como única finalidade e uso a obtenção do produto final industrializado. Ou seja, tais insumos dizem respeito à ação de industrialização (processo produtivo) do que ao objeto de industrialização (produto acabado), cuja prova de utilização e aplicação foi efetivamente demonstrada e aferida nos presentes autos.*

*Por fim, é de se mencionar que a desconsideração de tais custos e insumos como possíveis itens geradores de créditos (...) acaba por reduzir os efeitos da não-cumulatividade da referida contribuição, permanecendo, com isso, a tributação em cascata, já que a empresa Recorrente irá recolher (...) em percentual (alíquota) maior, sem contudo, poder aproveitar-se de todos os créditos legalmente previstos na legislação de regência.*

*Dessa feita, a Informação Fiscal de fls. , bem como o r. Despacho Decisório deverá ser reformado parcialmente (...).”*

Acerca da atualização monetária do Pedido de Ressarcimento, diz que a aplicação da taxa Selic a partir da data do protocolo do referido Pedido foi expressamente reconhecida em recente decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ (Embargos de Divergência em Agravo nº 1.220.942), posicionamento que deve ser acatado conforme alteração, também recente, trazida pela Lei nº 12.844/2013.

Alega que o STJ é a instância máxima para decidir da matéria ora tratada, por não envolver qualquer questão constitucional, concluindo que as decisões daquele tribunal “*devem ser estritamente seguidas pela Receita Federal do Brasil*”, cuja vinculação é disciplinada na Lei nº 12.844/2013 (art. 19, II).

Encerra protestando pela reforma do Despacho Decisório, para fins de: (i) cancelar as glosas dos créditos sobre as despesas incorridas nas aquisições de matéria-prima (café cru), na medida em que se tratam de serviços de intermediação (corretagem) prestados por pessoa jurídica domiciliada no País; (ii) cancelar as glosas dos créditos dos custos/insumos empregados na área de produção industrial; (iii) c) aplicar a Taxa SELIC, instituída pelo artigo 39, §4º da Lei nº 9.250/95, atualizando-se o valor do Pedido Administrativo de Ressarcimento, a partir da data do protocolo do referido pedido até a data de seu deferimento.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 11ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente o recurso e não reconheceu o direito creditório trazido a litígio, nos termos do voto da relatora, conforme Acórdão nº 14-61.823, datado de 07/07/2016, cuja ementa transcrevo a seguir:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 30/09/2009

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA JAGUAR MERCANTIL DE CAFÉ LTDA. CRÉDITOS DE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DO IMOBILIZADO. CRÉDITOS DE ARMAZENAGEM/FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA.

Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do Fato gerador: 30/09/2009

CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo da contribuição, o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde reapresenta suas alegações da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, devendo, por tais razões, ser conhecido.

**Do conceito de insumos**

Como o conceito de insumos é fundamental para a análise a ser feita mais adiante, passo a transcrever e a adotar na condução do presente julgado trechos elucidadores do voto do il. Relator Conselheiro Ari Vendramini extraídos do brilhante Acórdão nº 3301-006.099, de 25 de abril de 2019:

O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.

10. Tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade

seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

11. Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

16. Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade de serem utilizados nas formas anteriores.

17. Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

18. Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

19. Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

20. Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que

permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos a saída do produto ou mercadoria contra os valores submetidos na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

21. Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

22. Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

23. Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos do Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio : o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

24. Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.

- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.

- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

25. Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

26. Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 30., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

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

28. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

29. Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir’.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....  
10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que **o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.**

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....  
11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“**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 auferirem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - 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); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - 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). Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, 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.

(...)

Em resumo, é de se definir como 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 obste a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....  
12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do “teste de subtração”, até porque o descumprimento de uma obrigação legal obste a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o “teste de subtração” é a 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.” (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....  
13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)”

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....  
19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da

*execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”;*

*b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....  
25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

( grifos deste relator)

30. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

31. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

32. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep.

Partindo-se da ampliação conceitual acima, aplicável tanto ao **PIS** quanto à **Cofins** Não Cumulativos, passo a analisar os itens glosados pelo Fisco, para os quais a Recorrente apresentou sua irrisignação.

#### **Das despesas com as aquisições de insumos (corretagens)**

A Recorrente pleiteia a reversão das glosas de créditos calculados sobre despesas com os serviços de corretagem e/ou intermediação na aquisição de seus insumos, em virtude de

tais gastos encontrarem-se vinculados ao próprio insumo adquirido, isso porque toda a aquisição de café cru implica, necessariamente, a contratação dos serviços de corretagem.

Esta mesma Turma do CARF já se manifestou quanto ao assunto em sessão de julgamento datada de 26/03/2019, conforme Acórdão nº 3301-005.840, de relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira, onde restou decidido, por unanimidade de votos, o afastamento das glosas referentes às despesas com corretagem.

Assim, por ter participado do referido julgamento, adoto nestes autos como razão de decidir os fundamentos constantes da decisão daquele julgado, cujos trechos transcrevo a seguir:

### 1) Despesas de corretagem

A Recorrente aduz que os créditos referentes às despesas de corretagem devem ser mantidos de forma integral, pois entende que estas despesas são essenciais à sua atividade e devem ser enquadrados como insumo.

Cabe aqui frisar que somente geram direito a crédito da COFINS as despesas ou custos essenciais ao exercício da atividade do Contribuinte, ou seja, valores vinculados aos insumos e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, matéria esta que é objeto de grande controvérsia jurisprudencial e doutrinária nos últimos anos e que vem se firmando no entendimento de aplicar para as compensações de PIS/COFINS um conceito de insumos não tão restrito quanto o aplicado ao IPI e nem tão abrangente àquele aplicado ao IRPJ.

Colaciona-se entendimento esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9303007.291– 3ª Turma, em relação à mesma contribuinte deste processo:

*Esclareça-se que a matéria em litígio é a definição de critérios para identificação de insumos que gerem crédito da não cumulatividade da Cofins. Uma vez conhecido o recurso, cabe ao julgador aplicar o critério jurídico que entender pertinente ao deslinde da questão posta.*

*Tenho entendimento consoante com a legislação do PIS e da Cofins, ao ver os insumos como bens e serviços passíveis de geração de créditos que devem estar diretamente vinculados ao bem vendido. Diferente é o critério consoante a legislação do IRPJ, utilizado por aqueles que pretendem ver a geração de créditos por todos bens serviços necessários à produção, que, apesar de essenciais, somente de forma mediata levam à composição do produto.*

*Busco arrimo para esta inteligência nos critérios explanados na Solução de Divergência COSIT nº 7 de 23/08/20161, da qual se extrai:*

24.No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não-cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

25.Certamente, diversos e plausíveis são os motivos que justificam a adoção desse entendimento restritivo acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições em tela.

26.Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)

(art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).

27.Com base nessa incontestada diferença de técnicas legislativas adotadas nas legislações dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretenções do legislador.

Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica.

28.Outro fato importante a ser considerado é que a legislação das contribuições, de um lado, estabelece como base de cálculo das contribuições no regime de apuração não cumulativa o valor total das receitas auferidas no mês pelo sujeito passivo tomadas como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas, salvo exclusões legais (arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e arts. 1º e 2º da Lei nº 10.833, de 2003), e, de outro lado, de maneira oposta, a mesma legislação discrimina especificamente bens, serviços e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).

29.Diante disso, resta claro que as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.

30.Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, caput, inciso I, alínea “b”) para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista na Constituição Federal.

31.Ainda perquirindo os fundamentos da adoção de entendimento restritivo sobre os insumos que geram crédito na legislação das contribuições, cumpre analisar o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

32.Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda de bens, quais sejam a

aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

33.Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.

34.Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

35.Deveras, tais dispêndios decorrem da utilização pela pessoa jurídica de bens e serviços necessários à manutenção de todo seu funcionamento ou mesmo de sua existência e não especificamente à produção de bens e prestação de serviço ou à revenda de bens.

36.Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.

37.Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, pleonismo, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.

38.Ademais, a adoção desse conceito ampliativo de insumo geraria uma incoerência sistemática decorrente do fato de o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, concederem créditos apenas em relação aos insumos utilizados nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços e não concederem créditos aos insumos utilizados na atividade de revenda de bens. Com efeito, se adotado esse conceito ampliativo de insumo, não parece existir qualquer fundamento para excluir as pessoas jurídicas comerciais do direito a apuração desse crédito. 39.Já a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada nesta Solução de Divergência tem o condão de explicar o motivo da exclusão da atividade comercial do direito de creditamento em relação à aquisição de insumos feita pelos citados dispositivos. Eis que, considerando-se insumos apenas os bens e serviços diretamente relacionados à atividade de produção de bens e de prestação de serviços, no caso da revenda de bens esses insumos são exatamente os bens para revenda, armazenagem e frete na operação de venda, a cuja aquisição a legislação conferiu expressamente direito de creditamento, no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos I e IX do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.

40.Destarte, deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para

alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.

*O tratamento acima justifica a posição abaixo transcrita:*

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matériaprima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

*Em resumo, entendo que, para reconhecimento do crédito, são necessárias as seguintes características (cumulativamente): (a) ser gasto necessário ao processo, (b) estar diretamente relacionado ao produto vendido e (c) não ser classificável como ativo imobilizado.*

*A Procuradoria da Fazenda Nacional afirma que a corretagem não integra as atividades de beneficiamento, rebeneficiamento, comercialização interna e exportação de café, sendo ela apenas uma forma de intermediação, concedendo uma comodidade aos agentes econômicos ao facilitar a o fechamento de negócios; não seria essencial à operação, apenas conveniente.*

*Contudo, há que se apreciar a atividade econômica cafeeira dentro de sua própria lógica de mercado. Nesse mercado, o negócio sem a corretagem seria o mesmo que realizar a operação de compra e venda de insumos sem a participação de interveniente responsável pelo frete do insumo até o estabelecimento do comprador: possível, mas economicamente incerta.*

*Se há necessidade de operação eficaz na atividade, a atuação dos corretores passa a ser essencial, sob pena de haver demora ou dificuldades tais que inviabilizem a operação economicamente falando.*

*Observe-se a atividade da empresa, conforme resposta ao termo de intimação Fiscal nº 001 (efl. 194, item I, 6), oferecida no documento de efls. 205 e 206:*

A natureza da atividade econômica exercida pela Unicafé Cia de Comércio Exterior é o comércio atacadista de café em grãos cru.

A empresa realiza por conta própria e de terceiros as operações descritas no art. 8º, § 6º da Lei 10.925/04, vejamos o mencionado dispositivo legal:

Art. 8º (...) § 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor blendt ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial

Por fim, completando a resposta de forma mais abrangente e detalhada a empresa executa diversas operações da seguinte forma: A Unicafé adquire cafés de diversos tipos e de variados fornecedores, pessoas físicas e jurídicas. Ao ingressar esses produtos em suas dependências, acondicionados em sacas ou Big Bags, o café é pesado. As sacas são furadas para retirada de amostras dos lotes/pilhas. As amostras são numeradas. Em ato subsequente seguem para o escritório para prova e identificação de tipo, bebida e conferência da mercadoria comprada. Depois o café é submetido a um processo de rebeneficiamento para retirada de impurezas e grãos com defeitos. Posteriormente o café é separado por peneiras e tipos o que permite a seleção dos grãos por tamanho. Em ato contínuo, os levados para ventilação, aqui ocorre a separação dos cafés mais leves chamados escolhas (brocados, malgranados e conchas). Por último, cada tipo de café é separado por cor, realizada por processamento eletrônico, por meio de células fotoelétricas, retirada dos grãos verdes, pretos, dentre outros, permitindo a retirada dos grãos verdes, pretos, dentre outros.

*Penso que a busca de diversos tipos de cafés entre produtores, pessoas físicas, jurídicas e cooperativas, poderia ser realizada pela empresa, assim como a realização do frete do café até seu estabelecimento, mas, pelo próprio histórico da atividade de exportação de café nunca o é. Esse mercado se estabeleceu com base na atuação dos corretores que são conhecedores das distintas espécies de grãos e de quem são os produtores destes. Esse tipo de atuação é essencial à atividade da contribuinte.*

*Caso não houvesse a participação desses corretores a própria empresa teria que obter pessoal especializado para essa atividade e, em se tratando de operação de revenda, os custos correspondentes teriam a mesma natureza do frete nesse tipo de operação, conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833 de 29/12/2003. Ou seja, a identificação dos fornecedores de cada tipo de grão, associado às características físicas destes, tais como aroma e sabor são essenciais a formação dos lotes de venda e mesmo dos blends destinados ao beneficiamento e à revenda.*

*A atividade do corretor na busca do produto com as características necessárias ao produto a ser adquirido para revenda é análoga a do corretor de imóveis que sabe as características do imóvel que seu cliente busca e sabe onde se encontram esses produtos. Prossequindo essa analogia, não admitir que se deduza a despesa de corretagem na*

*apuração do ganho de capital quando da venda do imóvel com sua participação, sob a alegação de que essa venda poderia ser realizada sem qualquer intermediário, não afasta a essencialidade*

*da atividade para o bom resultado do negócio. Entenda-se aqui "bom resultado", como encontrar a mercadoria na qualidade e no tempo adequado à realização dos negócios.*

Assim, considerando as informações trazidas aos autos, cabe concluir que a corretagem é, substancialmente, necessária à atividade exercida pelo Contribuinte e está vinculada de forma objetiva com o produto final a ser comercializado, sendo cabível, portanto, que tais custos possam gerar créditos de Cofins nos termos do art. 3º da Lei 10.833/2003.

Com as razões acima, as glosas referentes a dispêndios com corretagem na aquisição de café cru devem ser revertidas.

### **Dos custos/insumos diretamente relacionados à produção de bens destinados à venda**

De acordo com a fiscalização, a empresa industrializa, comercializa no mercado interno e exporta diversos produtos/mercadorias (café cru, café solúvel, óleo de café, extrato de café, capuccino, Calendário, peças e tecidos de polipropileno, Sacos de tecido de polipropileno, etc.), de sua industrialização ou comprados de terceiros.

Ainda, de acordo com o Fisco, a Requerente possui 3 estabelecimentos (matriz e filiais) que são classificadas em três divisões: Solúvel, Alimentos e Embalagens, sendo a divisão solúvel responsável, preponderantemente, pelas exportações e as outras divisões, pelas vendas no mercado interno.

Dessa forma, a fiscalização efetuou, glosas dos seguintes itens de custos/despesas que considerou não passíveis de créditos:

1. Alimentação de pessoal;
2. Cesta básica;
3. Vale-transporte;
4. Assistência médica/odontológica;
5. Uniforme e vestuário;
6. Equipamento de proteção individual;
7. Materiais químicos e de laboratórios;
8. Materiais de limpeza;
9. Materiais de expediente;
10. Lubrificantes e combustíveis (glosa parcial);
11. Outros materiais de consumo;
12. Serviços de segurança e vigilância;
13. Serviços de conservação e limpeza;
14. Outros serviços de terceiros;
15. Exportação; e
16. Gastos gerais.

Para a autoridade fiscal, os gastos acima não estariam conforme disposições contidas na Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, art. 66, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 09/09/2003, visto que o conceito de insumo vincula-se intrinsecamente ao serviço aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto.

Sobre tais glosas, a Recorrente argumenta que o conceito de insumo deve ser ampliado, definindo-o como (i) tudo aquilo que é consumido em um processo, seja para a fabricação de bens ou prestação de serviços, e/ou (ii) aquilo que é utilizado pela empresa para desenvolver e atingir o seu objetivo social.

Passo a análise.

Pela conceituação traçada no início deste voto, assiste razão à Recorrente quanto ao fato de que a conceituação de insumo deve ser mais ampla que a adotada pela fiscalização. No entanto, essa ampliação não abarca quaisquer custos e despesas da Recorrente, devendo guardar consonância com o conceito firmado no STJ.

Das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha tem-se a **extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros**.

Este conceito abrange, inclusive, os gastos relacionados a bens e serviços necessários à fase de obtenção do insumo, anteriormente à etapa de industrialização.

Portanto, o conceito de insumo a ser aplicado não é aquele adotado pela fiscalização, que o restringiu a bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto, mas o do STJ.

Ademais, quanto à necessidade da comprovação da ação direta do bem sobre o produto em fabricação, bem como o seu desgaste em razão dessa ação, tal entendimento/restrrição, encontra-se superado (a).

Diante do exposto, são dispêndios geradores de créditos e desde que as aquisições dos bens tenham se sujeitado ao pagamento de PIS e Cofins, como determina o §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

**5. Uniforme e vestuário; e**

**6. Equipamento de proteção individual;**

Entendo que todos estes produtos e serviços são essenciais à atividade da Recorrente e por diversas normas tanto sanitárias quanto trabalhistas são de uso obrigatório para o seguimento onde atua a empresa. Assim, entendo que assiste razão ao recurso para estes produtos e serviços, devendo ser afastadas as glosas referentes a uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal.

**7. Materiais químicos e de laboratórios;**

A utilização de materiais químicos nas atividades da empresa garantem a fruição de créditos.

As despesas referentes a análises laboratoriais obedecem a normas técnicas e atendem a determinações normativas e de controle da produção. Entendo que tais despesas igualmente são essenciais à atividade da Recorrente, devendo ser afastadas as glosas da fiscalização.

Por outro lado, entendo que não podem ser acatados os créditos sobre os seguintes dispêndios:

1. Alimentação de pessoal;
2. Cesta básica;
3. Vale-transporte;

4. Assistência médica/odontológica;
8. Materiais de limpeza;
9. Materiais de expediente;
10. Lubrificantes e combustíveis (glosa parcial);
11. Outros materiais de consumo;
12. Serviços de segurança e vigilância;
13. Serviços de conservação e limpeza;
14. Outros serviços de terceiros;
15. Exportação; e
16. Gastos gerais.

A Recorrente, pelo que se observa, deseja ver aplicado ao conceito de insumo a legislação do IRPJ para efeito de creditamento do PIS e Cofins. Entretanto, entendo que não lhe assiste razão nesta parte. Isso porque, caso o legislador desejasse, teria permitido aos contribuintes a dedução das despesas operacionais.

Ademais, não se preocupou a Recorrente em apresentar aos autos seu processo produtivo, vincular os dispêndios que seriam **essenciais** a esse processo e listá-los individualmente dentro de cada fase dele. Pelo contrário, limitou-se ela a argumentar equivocadamente que o conceito de insumo abarcaria todos os referidos dispêndios, devendo ser considerados, para fins de creditamento das contribuições, todos os custos e despesas operacionais, na forma dos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda.

Neste ponto, cumpre destacar que, como se sabe, na apuração de PIS e Cofins Não Cumulativos, a prova da liquidez e certeza do direito creditório indicado em Pedido de Ressarcimento incumbe ao contribuinte. Portanto, não havendo tal demonstração, não há como reverter as glosas efetuadas pela fiscalização, visto que a Recorrente não logrou êxito em cumprir o ônus que lhe cabia, ou seja, não comprovou a essencialidade dos dispêndios.

Dessa forma, seguindo o raciocínio aqui desenvolvido, não é possível reconhecer o direito creditório em relação às despesas com alimentação de pessoal, cesta básica, vale-transporte, assistência médica/odontológica, material de limpeza; material de expediente, lubrificantes e combustíveis (glosa parcial), outros materiais de consumo, serviços de segurança e vigilância, serviços de conservação e limpeza, outros serviços de terceiros, exportação e gastos gerais.

#### **Do pedido para aplicação da Taxa Selic em ressarcimento**

Defende a Recorrente a incidência da Taxa Selic para atualização do valor do Pedido de Ressarcimento, a partir da data do protocolo do referido pedido até a data de seu deferimento.

Neste ponto, não há como ser acatado o pedido da Recorrente quanto à atualização pretendida, em razão de expressa vedação legal, a teor do que dispõem os arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833/2003, que tratam especificamente do assunto:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

[...]

VI - no art. 13 desta Lei.

Logo, em razão do princípio da legalidade, não é possível deferir o pedido para correção do crédito pleiteado.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para acatar a possibilidade de se apurar créditos de PIS não cumulativo referentes ao processo produtivo da Recorrente, inclusive às fases de aquisição de insumos, para os seguintes dispêndios:

- Corretagens na aquisição de insumos;
- Uniforme e vestuário;
- Equipamento de proteção individual; e
- Materiais químicos e de laboratórios.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes