



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

Processo nº 15586.000020/2011-85
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-008.336 – 3ª Turma
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CUSTÓDIO FORZZA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA.

Os serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma. O seu crédito somente é permitido quando agregam valores ao custo de aquisição dos insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer parcialmente as glosas relativas aos serviços de corretagem, concedendo-lhe o crédito na mesma proporção dos créditos gerados pelos insumos, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Vencido também o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n.º 3802-002.117, de 22 de outubro de 2013 (fls. 2724 a 2757 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento deste CARF.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento protocolado pelo Contribuinte, em que os créditos reclamados correspondem ao PIS/Pasep não cumulativo exportação do quarto trimestre de 2006, no valor de R\$ 649.277,63.

Nos termos do despacho decisório exarado, foi concedido em parte o direito creditório, no montante de R\$ 175.959,07.

Inconformado, o Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que :

- na impugnação apresentada no processo administrativo nº 15586.000089/2011-17, foram refutadas individualmente todos os argumentos da Autoridade Fazendária, visto que não há prova alguma que sustente a má-fé da recorrente;

- a fiscalização tenta provar que a recorrente tinha pleno conhecimento de um esquema em que várias empresas fictícias eram interpostas entre ela e os produtores rurais, para que pudesse auferir créditos integrais de PIS e COFINS, em compensações ou ressarcimentos;

- em nenhum momento restou comprovado que a Custódia Forzza deu início a empresas laranjas, ou sabia que elas não recolhiam seus impostos;

- as provas carreadas naquele processo administrativo são nulas ou anuláveis, pois a Constituição Federal veda a utilização de provas ilícitas;
- ademais, as provas ilícitas contaminam tudo aquilo que tocam, ou seja, geram nulidade por derivação daquelas provas que delas decorreram;
- logo no início do processo administrativo nº 15586.000089/2011-17, a Fiscalização demonstra o porquê de suas conclusões equivocadas: foram ludibriados pelos criadores e gestores das empresas atacadistas e por seus colaboradores, alguns corretores de café do interior ;
- que as empresas Colúmbia Comércio de Café, Acádia Comércio Exportação, Do Grão, L & L e R. Araújo – Cafecol Mercantil responderam às perguntas do mesmo modo, através de petições modelo, usando da mesma letra, mesma diagramação, mesmo palavreado;
- para que não haja repetição, na impugnação apresentada ao processo nº 15586.000089/2011-17, foram refutadas todas as supostas provas, com documentos hábeis e idôneos, em que o auditor tenta usar para excluir a boa fé da recorrente;
- as provas válidas presentes nos autos levam a conclusão apenas de que a recorrente sabia da procedência do café (questões de qualidade) e preferia que tais produtos fossem adquiridos de pessoas jurídicas (geração integral de PIS e COFINS);
- infelizmente, a Receita Federal se esforça para glosar ao máximo os créditos requeridos, com base em quaisquer argumentos, desconsiderando a necessidade de tal creditamento para a sobrevivência de todo o sistema produtivo;
- apesar de trazer diversas provas quanto a algumas atacadistas (a respeito da maioria prova alguma há nos autos), nenhuma delas foi suficiente para demonstrar que a recorrente, por seus gestores, pretendia lesar a arrecadação de tributos;
- que as conclusões da fiscalização estão associadas a presunções de má-fé, ou seja, neste caso específico, de que a recorrente sabia da existência das práticas ilícitas de todas as atacadistas e dos corretores de café, e foi omissa para se beneficiar dos créditos integrais de PIS e COFINS, jamais foi provado ou mencionado pelos produtores rurais que os gestores da recorrente participaramativamente desse suposto esquema;
- foram excluídos créditos lançados sobre aquisições de bens e pessoas jurídicas inativas, baixadas, omissas ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas, essas glosas são equivocadas, já que todos os documentos fiscais atendem os

padrões legais, tendo a recorrente, inclusive, consultado o CNPJ e SINTEGRA das emitentes das citadas Notas Fiscais;

- a recorrente reafirma a licitude dos créditos, oriundos de documentos hábeis e idôneos, todas as notas fiscais foram escrituradas, registradas e contabilizadas dentro dos padrões contábeis;

- o artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, ao instituir as hipóteses que conferem direito a descontar créditos em relação a bens adquiridos para revenda, não condiciona à requerente, a obrigação de exigir a regularidade fiscal dos fornecedores de mercadorias (café);

- também não procedem as glosas de créditos realizados sobre os gastos com armazenagem, frete, comissões pagas a pessoas jurídicas e combustíveis utilizados nos transportes das mercadorias;

- a requerente busca guardar seu direito a recalcular e pedir a restituição do IRPJ e da CSLL, calculados sobre os créditos de PIS e COFINS lançados como receitas, não homologados, uma vez que tais importâncias integraram à base de cálculo de ambos os tributos;

- caso a decisão de não homologar tais créditos for mantida, o IR e a CSLL compensados com estes mesmos créditos terão que ser restituídos.

A DRJ no Rio de Janeiro/RJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado assim decidiu: a) preliminarmente, por unanimidade de votos, não acolheu as arguições de nulidade aduzidas pelo sujeito passivo e, por maioria, rejeitou o pedido de juntada dos demais processos da empresa que dizem respeito à mesma matéria; b) no mérito, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso no sentido de reconhecer o direito creditório unicamente quanto aos gastos com serviços de corretagem. Conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

MATÉRIA NÃO CONHECIDA

Não se conhece de argumento que não guarda relação com o objeto da contenda.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. SUPOSTA OFENSA AO DIREITO AO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

O direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual, com respeito à nulidade do processo, somente àquela que sacrifica os fins de justiça deve ser declarada pela autoridade julgadora. Assim, a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Não há nulidade quando a recorrente tem pleno conhecimento dos atos processuais objeto do processo e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados, retratado nas robustas alegações aduzidas em sua peça recursal.

TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXAME ADSTRITO ÀS CONDIÇÕES DA AÇÃO E ÀS CONDIÇÕES DE PROCEDIBILIDADE. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO SOBRE A INEXISTÊNCIA MATERIAL DO FATO. COISA JULGADA QUANTO AOS FATOS NARRADOS PELO MINISTÉRIO PÚBLICO. INOCORRÊNCIA.

A sentença penal não faz coisa julgada quanto à materialidade dos fatos se estes não são objeto de apreciação e, portanto, não fundamentam o trancamento da ação penal, restrito à análise das condições da ação e de sua procedibilidade. Realidade em que a extinção da ação penal inaugurada pelo Ministério Público Federal não foi motivada por eventual pronunciamento jurígeno excludente do envolvimento da recorrente com os fatos narrados na denúncia, mas em vista da impossibilidade de tipificação das condutas em crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90) antes do lançamento definitivo do tributo (Súmula Vinculante do STF nº 24).

PROVA. DEPOIMENTOS E MENSAGENS COM TRATATIVAS DE NEGOCIAÇÕES COMERCIAIS DA EMPRESA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE EVENTUAL ELEMENTO QUE PUDESSE VIR A CARACTERIZAR A ILEGALIDADE DA PROVA. VIOLAÇÃO AO SIGILO DE DADOS DA EMPRESA PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE NULIDADE.

Os depoimentos constituem importante elemento probatório e não podem ser invalidados por simples alegações, sem prova, de eventual suspeição ou vício de consentimento. A legislação tributária federal garante à Administração Tributária pleno acesso a documentos, inclusive magnéticos, fiscais e não fiscais, do contribuinte, bem como a depoimentos de terceiros, ressalvadas as vedações legais, como forma de averiguar o fiel cumprimento das obrigações tributárias, não podendo a garantia constitucional à privacidade revestir-se de instrumento à salvaguarda de práticas ilícitas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS.

DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS A PARTIR DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS E COM BASE EM CUSTOS E DESPESAS LEGALMENTE AUTORIZADOS. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis no 10.637 de 2002 e 10.833/2003 autorizam o desconto de créditos calculados com base em bens e serviços utilizados como insumos diretamente relacionados à atividade da empresa, bem como apurados a partir de custos e despesas passíveis de creditamento/desconto da contribuição, desde que satisfeitas as condições legais impostas pela norma em evidência. No referido regime não há previsão legal que legitime creditamento do PIS ou da COFINS pelo pagamento, a pessoas jurídicas, de serviços de assessoria. Todavia, por serem considerados insumos, os gastos com serviços de corretagem na compra de matéria-prima utilizada na fabricação de produtos destinados à venda integram a base de cálculo do crédito da referida Contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE DEMONSTRADAS. IMPOSSIBILIDADE DE EXTINÇÃO DOS DÉBITOS PARA COM A FAZENDA PÚBLICA.

A compensação, hipótese expressa de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN), só poderá ser autorizada se os créditos do contribuinte em relação à Fazenda Pública, vencidos ou vincendos, se revestirem dos atributos de liquidez e certeza, a teor do disposto no caput do artigo 170 do CTN. A não comprovação da certeza e da liquidez dos créditos alegados impossibilita a extinção do débito para com a Fazenda Pública mediante compensação.

Recurso ao qual se dá parcial provimento

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 2759 a 2769) em face do acordão recorrido que deu provimento parcial ao recurso do Contribuinte, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à posição adotada no acórdão recorrido de considerar como insumo, no cálculo das contribuições não cumulativas, os gastos com serviços de corretagem na compra de matéria-prima. Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma o acórdão de nº 380303.416. A comprovação do julgado firmou-se transcrição de inteiro teor da ementa do acórdão paradigma na peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 2771 a 2773 sob o argumento que acórdão recorrido decidiu por incluir no conceito de insumo os gastos com corretagem na aquisição de matéria-prima. Por sua vez, o acórdão paradigma decidiu em sentido oposto, de excluir do conceito de insumo os gastos com corretagem.

Com essas considerações, concluiu-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada.

O Contribuinte opôs embargos de declaração às fls. 2779 a 2796, sendo que estes foram rejeitados, nos termos do despacho de fls. 2811 a 2822.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 2800 a 2808, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O Contribuinte também interpôs Recurso Especial de Divergência (fls.2829 a 2869), que teve seu seguimento negado, conforme despacho de fls. 2910 a 2915. Inconformado com a decisão, o Contribuinte interpôs agravo (fls. 2921 a 2929), que foi rejeitado, nos termos do despacho de fls. 22932 a 2936.

O Contribuinte apresentou petição de desistência do recurso interposto às fls. 2939.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 2771 a 2773.

Verifica-se que o acordão recorrido dispõe que: *Todavia, por serem considerados insumos, os gastos com serviços de corretagem na compra de matéria-prima utilizada na fabricação de produtos destinados à venda integram a base de cálculo do crédito da referida Contribuição.*

Por sua vez, acordão paradigma nº 380303.416, de 21 de agosto de 2013 (não foi reformado) dispõe: *Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade*

empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

E ao final diz: *Os serviços de corretagem não se subsume no conceito de insumo para fim de creditamento, pois não guarda relação de pertinência, nem de essencialidade, com o processo produtivo de café solúvel.*

Assim, entendo que ficou comprovada a divergência jurisprudencial.

Diante do exposto conheço o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do Mérito

No mérito, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito ao conceito de insumo para fins de reconhecimento do direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos.

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

E que diante disto, sempre entendi não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Essa discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa, até que sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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

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

Diante desta decisão a Procuradoria da Fazenda Nacional, através da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, traz que 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. Ademais, ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se entender que determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo.

Para melhor elucidar, transcrevo trechos da Nota PGFN:

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

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

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

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

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

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

Ventiladas tais considerações, importante, a priori, discorrer sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e de Cofins trazida pelas Leis n.sº 10.637/02 e 10.833/03.

O Acordão recorrido entendeu que:

Houve também glosas em relação a todos os meses dos anos de 2005 a 2009 concernente à parte do crédito calculada sobre comissões de corretagem e de assessoria pagas a pessoas jurídicas, informadas na linha 3 do DACON como serviços utilizados como insumos (ver fls. 4027 – relatório fiscal). Segundo o relatório da fiscalização, “os valores constam da planilha apresentada pela empresa sob o título de ‘OUTROS CRÉDITOS ADQUIRIDOS DE PESSOA JURÍDICA – APROPRIAÇÃO INTEGRAL DOS CRÉDITOS’ (fls. 3.392/3.521)”. O motivo da glosa foi a falta de previsão legal.

Relativamente às comissões de corretagem, adoto o precedente desta Turma, nos autos do processo nº 16366.000228/200937 (acórdão nº 3802001.418, de 25/10/2012), da relatoria do i. conselheiro José Fernandes do Nascimento, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM SERVIÇOS DE CORRETAGEM NECESSÁRIOS À COMPRA DE MATÉRIAPRIMA. INSUMO APLICADO NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. DEDUÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, por serem considerados insumos, os gastos com serviços de corretagem de compra de matéria-prima, utilizada na fabricação de produtos destinados à venda, integram a base de cálculo do crédito da referida Contribuição, nos termos do art. 3º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002.

[...]

Logo, deverá ser reconhecido o direito creditório calculado sobre os gastos com serviços de corretagem.

Ventiladas tais considerações, recordo que essa matéria já é conhecida por esse Colegiado – nessa seara, faço meus os argumentos do ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos que em seu voto condutor no acórdão n.º 9303007.291, analisou a mesma matéria, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (relator), e por isso peço vênia para abaixo reproduzi-lo.

A ementa restou assim redigida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. CORRETAGEM

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica. No caso, os gastos com corretagem referem-se à operação essencial para a atividade realizada, de revenda de café de diversas variedades e procedências.

Eis parte de seu voto:

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 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 e-fls. 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, considerasse 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 fblendt ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

(sublinhas do original)

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. (Negritei.)

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. Prosseguindo 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.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, não concordo com suas conclusões a respeito do mérito do recurso especial.

A controvérsia trazida pela Fazenda Nacional refere-se à possibilidade de tomada de créditos da não-cumulatividade do PIS nas aquisições de serviços de corretagem para a compra de matérias-primas a serem utilizadas no processo produtivo.

Antes de adentrar ao mérito específico da discussão, importante destacar o conceito de insumos, que entendo deva ser aplicado, para fins de apuração de créditos de PIS e de Cofins, no regime não-cumulativo de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Conceito de insumos

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei nº 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**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo**. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição

diferente a depender da situação, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente**, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analizando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, **comissões**)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais**.

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, **as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ.** Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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

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

(...)

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. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

Com o conceito de insumos acima delineado, passemos a analisar o caso concreto em discussão.

Créditos de PIS com aquisição de serviços de corretagem

De início, cabe afastar um dos principais argumentos da recorrente que defende a aplicação restrita das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Como vimos mais acima, o STJ afastou definitivamente os conceitos exageradamente restritivos que constavam das referidas instruções normativas. Porém a recorrente defende também que os serviços de corretagem não são insumos no processo produtivo da recorrente, que seria, de acordo com o seu objeto social: "*o beneficiamento, o rebeneficiamento, a comercialização interna e a*

exportação de produtos agrícolas in natura, notadamente o café em grão (CNAE 46.21-4/00) e o cacau em bagas (CNAE 46.23-1/05)".

Antes de analisar o mérito, importante destacar alguns aspectos fáticos do presente processo. Este processo é decorrente das conhecidas operações "Tempo de Colheita" e "Broca", deflagradas pela Receita Federal. Constatou-se que os principais beneficiadores e exportadores de café, entre eles a contribuinte, adquiriam sua matéria-prima, no caso o café *in natura*, de pseudo-atacadistas - pessoas jurídicas inexistentes que emitiam as notas fiscais de café - com o fim de se apropriar integralmente de créditos de PIS e Cofins, apurados no regime não cumulativo. Transcrevo trechos do relatório fiscal:

Diante das fartas provas e documentos acostados ao processo administrativo nº 15586.000089/2011-17, os Auditores-Fiscais constataram na escrituração da CUSTÓDIO FORZZA infração tributária relacionada à apropriação indevida de créditos integrais da contribuição social não cumulativa – PIS (1,65%), calculados sobre os valores das notas fiscais de aquisição de café em grãos; quando o correto seria a apropriação de créditos presumidos (Art. 29 da Lei nº 11.051, de 29/12/2004 (DOU 30/12/2004), que deu nova redação ao artigo 8º da lei nº 10.925/2004).

Isso porque as pretensas aquisições de café contabilizadas pela CUSTÓDIO FORZZA em nome de inúmeras empresas de fachada foram usadas para dissimular as verdadeiras operações realizadas, quais sejam: aquisições de café em grãos diretamente de pessoas físicas (produtores rurais/maquinistas).

Note-se que a autoridade fiscal recalcoulou os créditos de PIS para as aquisições de café, estornando os créditos integrais apropriados e reconhecendo somente a apropriação de créditos presumidos nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Portanto, para as matérias-primas adquiridas reconheceu-se créditos presumidos na apuração de valores a serem resarcidos de PIS.

Ressaltado esse importante contexto fático, voltemos à questão dos créditos nas despesas com serviços de corretagem para aquisição da matéria-prima, no caso café *in natura*.

Esse colegiado, inclusive com o voto favorável deste relator, proferiu o acórdão nº 9303-007291, em sessão de 15/08/2018, com voto vencedor do ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, dando entendimento favorável de que os gastos com corretagem se consubstanciavam em insumos, de forma bem sintética, por serem essenciais ao

processo produtivo específico do contribuinte em questão, que por coincidência, era a mesma atividade exercida pelo contribuinte do presente processo. Salvo algum engano, foi a primeira vez em que a CSRF decidiu neste sentido. Inclusive, como visto, a relatora utilizou este voto como razões de decidir.

Esta matéria retornando agora, resolvi estudar mais detidamente o assunto e não acompanho mais aquelas conclusões constantes daquele acórdão. Nesse sentido, peço obséquio de utilizar das conclusões constantes do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, das quais concordo, com destaques apostos por mim, em relação aos itens a e b:

(...)

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.

(...)

Concordo com a análise, e não consigo enxergar as despesas com corretagem para aquisição da matéria-prima como item que se encaixe nem na alínea "a" e nem na "b". Em relação ao critério da essencialidade, alínea "a", a corretagem nem é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e nem a sua ausência prive a produção quanto aos aspectos

da qualidade, quantidade e/ou suficiência. Eis que algumas empresas do ramo utilizam os próprios funcionários para essa tarefa. Muito menos em relação à relevância, alínea "b", pois a corretagem não integra o processo de produção, nem pela singularidade de sua cadeia produtiva e nem por imposição legal.

De fato, não há como concordar que os serviços de corretagem constituem-se em insumos da cadeia produtiva do café, nos termos exercidos pelo contribuinte. Lembre-se que o próprio STJ, conforme antes delineado, deixou expressamente fora do conceito de insumos, meras despesas de cunho administrativo ou comercial.

Entendo que deve se dar aos serviços de corretagem, tratamento análogo ao dado aos serviços de fretes pagos na aquisição dos insumos. Da mesma forma que a corretagem, os fretes nas aquisições de insumos também não são insumos do processo industrial, porém o seu creditamento é admissível ao integrar o custo dos insumos e o seu crédito apropriado diretamente por meio dos insumos, caso estes gerem direito ao crédito. Se o insumo dá direito ao crédito, os serviços de fretes e corretagem, ao integrarem o custo de aquisição dos insumos, também dão direito ao crédito na mesma proporção. Neste sentido, também extraio os seguintes ensinamentos do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018:

(...)

160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;

b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

(...)

Com base nesses fundamentos, concluo que os serviços de corretagem adquiridos de pessoas jurídicas e utilizados diretamente na aquisição de insumos do processo produtivo, geram créditos da não-cumulatividade quando integram o custo de aquisição dos insumos e não na condição autônoma de insumo. No caso dos presentes autos, esses serviços geram o mesmo crédito presumido atribuível à aquisição da matéria-prima, no caso o café *in-*

natura.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer as glosas relativas aos serviços de corretagem, reconhecendo-lhe o direito ao crédito da não-cumulatividade, somente quando gerarem custos na aquisição dos próprios insumos.

(assinado digitalmente)
Andrade Márcio Canuto Natal