



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

Processo n° 16366.000233/2009-40
Recurso n° 947.257 Voluntário
Acórdão n° **3803-03.415 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 21 de agosto de 2012
Matéria COFINS - PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente CIA IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. CORREÇÃO. VEDAÇÃO.

O aproveitamento de créditos de PIS. não enseja atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues, que admitiram o creditamento como insumo das despesas com corretagem na compra de café em grão.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente e Relator

Participaram ainda do presente julgamento os conselheiros Belchior Melo de Sousa e Hécio Lafetá Reis.

Relatório

Recorrente formulou Pedido de Ressarcimento de crédito de Cofins Não Cumulativa - Exportação (PER de nº 7235.62057.140808.1.1.09-0533), apurados com fundamento no § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, correspondente ao 2º trimestre de 2008, no valor de R\$ 4.843.628,86. De acordo com a Informação Fiscal (fls. 343 a 356), o pleito mereceu somente parcial deferimento porque houve:

- a) aproveitamento indevido de crédito integral sobre aquisição de produtor rural, quando o creditamento teria que ter se dado sob a forma de crédito presumido;
- b) recálculo dos percentuais de créditos relativos aos mercados interno e externo, em virtude de a empresa ter considerado como vendas não tributadas no mercado interno as operações com empresas situadas em áreas de livre comércio;
- c) glosas de créditos relativos a materiais consumidos na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à vendas que não foram aplicados em máquinas ou equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo;
- d) glosas de créditos relativos a bens do ativo imobilizado, em virtude da constatação de que alguns bens não se inserem no conceito de máquinas e equipamentos;
- e) glosa de créditos relativos a insumos sujeitos à alíquota zero da contribuição (leite em pó e composto lácteo) e de serviços não considerados insumos (gastos com corretagens); e
- f) vendas para clientes estabelecidos em Estados situados em Áreas de Livre Comércio, sem inclusão dessas receitas na base de cálculo da contribuição.

Em função dessas ocorrências, conforme planilhas de valores consolidados anexadas ao processo, o direito creditório de Cofins, do 2º trimestre de 2008, foi reconhecido em apenas R\$ 4.750.048,11, nos termos do Despacho Decisório da DRF Londrina, fl. 358.

Sobreveio reclamação, fls. 394 a 404, por meio da qual o interessado insurgiu-se contra as glosas referentes aos créditos de corretagens. Diz que do valor total glosado a autoridade fiscal "deixou de reconhecer os créditos oriundos dos serviços de corretagens decorrentes das aquisições de seus produtos, em evidente ato ilegal". Sustenta que o conceito de insumo não está limitado aos bens e serviços utilizados diretamente na atividade produtiva, pois "a lei incluiu expressamente o crédito sobre combustíveis e lubrificantes, que, na maioria das vezes, são materiais auxiliares ou intermediários, conforme disposto no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003". Alega que, corroborando o seu entendimento, a alínea b, do inc. I, do § 4º, do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, determina que se consideram insumos "os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto". Em virtude disso, afirma que o conceito de insumo não está relacionado diretamente à produção, entendendo que pode descontar créditos de insumos que integram o processo produtivo (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) e créditos relativos a custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Diante desse entendimento, alega que sendo o serviço de corretagem inerente às operações de venda e compra da sua principal matéria-prima (café em grãos) para a produção do café solúvel e sendo prática do mercado cafeeiro um agente intermediário entre o vendedor e o comprador, tais serviços são essenciais para a realização da atividade da empresa. Refere doutrina. Pede que seu crédito seja corrigido pela Selic.

A DRJ/CTA-3ª Turma julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 06-032.966, de 3 de agosto de 2011, fls. 411 a 414, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM CORRETAGEM.

No cálculo da Cofins e do PIS/Pasep, 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.

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 relativos contribuição em epígrafe, por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 3ª Turma da DRJ/CTA. O arrazoado de fls. 442 a 454, após síntese dos fatos relacionados com a lide, alega, em síntese que todos os serviços que configuram entradas ao processo produtivo caracterizam-se como insumo, inclusive os serviços de corretagens nas aquisições de café cru, que são

despesas incorridas para a aquisição dos produtos e que estão intrinsecamente interligadas entre si, vez que cobrados pelos agentes intermediários dos proprietários dos cafés cru e possui relação íntima com a atividade-fim da empresa, que é a industrialização do café. Ilustra seu argumento com jurisprudência judicial, que defende a adoção de um conceito de insumo relacionado com o conceito de custos e despesas operacionais do Imposto de Renda.

Conclui tratar-se de despesas que se enquadram na acepção ampla do termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da Cofins, pela sua direta relação com o faturamento, e que não o há como restringir o conceito de "insumo" às determinadas operações, para fins de tomada de créditos, uma vez que, para fins da contribuição não cumulativa, deve-se considerar, não as operações em si, mas sim, os custos/despesas inerentes à atividade econômica empresarial, ensejadora da receita tributável pela aludida contribuição. O serviço de corretagem é aplicada e consumida diretamente na produção dos produtos, fazendo parte dos custos e despesas da Recorrente.

Adicionalmente, requer a correção do valor do ressarcimento pelo abono de juros Selic.

Pede provimento.

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

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 442 a 454 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-CTA-3ª Turma nº 06-032.966, de 3 de agosto de 2011.

Conceito de insumo para fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas

Com a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil – CF/88. É verdade, da norma constitucional em referência **não** se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade aplicável às Contribuições Sociais ficaria afeta ao legislador ordinário. Foi o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, inc. II, com a redação da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no que pertine ao PIS, que regulamentou o direito de crédito da Contribuição sobre bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI.

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

IN-SRF nº 247, de 2002 - PIS/Pasep

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

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

IN-SRF nº 404, de 2004 - Cofins

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]

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

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

b.2) na prestação de serviços;

[...]

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

[...]

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

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

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

[...]

Todavia, penso não ser possível que a sistemática das Contribuições Sociais não-cumulativas colha o conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI, porque o legislador ordinário simplesmente **não** fez essa importação. Cabe enfatizar: **nas leis que tratam do PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, não há remissão a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de "insumos"**.

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

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

Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3). Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que **nem todos** os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na

qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo. As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de "insumos" para efeitos de creditamento:

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

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

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

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

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

Segundo a descrição constante dos autos (fls. 115 a 120), o processo produtivo inicia com a compra de café verde arábica e conilon já beneficiado, de todas as regiões produtoras do País, diretamente dos agricultores, sem contrato de compra ou assistência ao produtor, pelo preço de mercado. No armazém é realizado um rebeneficiamento do grão

para uniformizar o seu tamanho e a diminuição dos defeitos existentes no café beneficiado. Faz-se a retirada grossa das sujeiras (barbante, palhas) através de esteiras vibratórias. Em seguida, o grão passa por outra esteira vibratória com imã onde as pedras e os corpos metálicos são retirados. Depois o café passa por duas esteiras vibratórias inclinadas com funil de madeira para separação de grãos com defeitos. Por fim os grãos passam por um equipamento de seleção programado, que utiliza células fotoelétricas e injeção de ar para detectar e separar os grãos verdes, pretos e ardidos. A rigorosidade da limpeza depende da qualidade exigida pelo cliente. Assim, a limpeza termina nesta etapa e o café é armazenado em silos. O grão de café verde é transportado, até a balança do setor de torrefação através de esteiras transportadoras.

Seguem-se então as etapas de industrialização propriamente ditas, consistentes em torrefação, granulação, centrifugação, pasteurização, envasamento, secagem, aglomeração, liofilização e acondicionamento.

Como se percebe, a intervenção de um corretor, na compra do café verde, muito embora seja conveniente ao industrial, não é inerente, nem essencial ao processo produtivo. Pode-se suprimir a intervenção do corretor sem nenhum comprometimento do processo, já que nada impede que a compra do café cru seja feita diretamente pelo fabricante de café solúvel.

Sem essas características de essencialidade e pertinência, requeridas pelo conceito de insumo adotado, não há como admitir o creditamento pelo valor pago pelos serviços de corretagem, ainda que prestados por pessoa jurídica.

Abono de juros ao valor do ressarcimento

A matéria prescinde de maiores digressões, pois a pretensão do recorrente – correção do ressarcimento pela incidência da taxa SELIC – encontra-se cabal e expressamente vedada pela legislação de regência (art. 13 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, aplicável também ao ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS não cumulativa pela norma de extensão do inc. VI do art. 15):

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.

Conclusão

Com essas considerações, nego provimento ao recurso

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2012

Alexandre Kern

CÓPIA