



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16366.000606/2009-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-006.371 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2019
Recorrente COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

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 quanto aos referidos dispêndios.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. DESPESAS COM MÃO-DE-OBRA PESSOA FÍSICA. SINDICATO. SERVIÇOS TEMPORÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE

No sistema da não cumulatividade, não geram créditos passíveis de desconto da contribuição as despesas com mão-de-obra pessoa física, ainda que pagas por meio de sindicato da categoria, por força da legislação.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste hipótese legal para a atualização pela Taxa Selic de crédito de PIS objeto de pedido 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 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.

(Assinado Digitalmente)
Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(Assinado Digitalmente)
Marco Antonio Marinho Nunes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Júnior, Ari Vendramini, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 06-37.261 - 3ª Turma da DRJ/CTA**, que manteve o Despacho Decisório datado de 26/04/2010, por intermédio do qual foi parcialmente deferido, no valor de **R\$ 499.722,57**, o Pedido de Ressarcimento do PER/DCOMP nº **42824.47861.240809.1.108-1063**.

No referido pedido de ressarcimento, objeto do PER/DCOMP nº **42824.47861.240809.1.108-1063**, o tipo de crédito é relativo ao tributo **PIS Não cumulativo - Exportação do 4º Trimestre de 2008**, no valor de **R\$ 579.221,74**, resultante do valor de crédito da contribuição apurada no mês (mercado externo), **R\$ 764.868,70**, diminuído da parcela utilizada para dedução da contribuição apurada no mercado interno, **R\$ 185.646,96**.

Por bem descrever os fatos, adoto, com as devidas complementações, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

Inicialmente, cabe esclarecer que o presente processo passou pelo processo de digitalização e, em função disso, sofreu a renumeração de suas folhas; assim, as referências de folhas que são feitas no presente julgamento (relatório e voto) dizem respeito a essa nova numeração (salvo quando mencionadas em transcrições).

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos de Pis/Pasep Não Cumulativo - Exportação (PER de nº 2824.47861.240809.1.1.08-1063), apurados com base no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, relativo ao 4º trimestre de 2008, totalizando R\$ 579.221,74.

Também foram apresentadas diversas Dcomp, buscando compensar débitos próprios com o crédito decorrente do pedido de ressarcimento.

Após a análise dos documentos trazidos aos autos e de acordo com a Informação Fiscal (fls. 184/198) da Seção de Fiscalização (Safis/DRF/LON), foi emitido o Despacho Decisório de fl. 200, no qual o direito creditório pleiteado foi reconhecido parcialmente no montante de R\$ 499.722,57, que lhe foi ressarcido.

O reconhecimento parcial do direito ao ressarcimento decorreu das seguintes constatações:

a) aproveitamento indevido de créditos relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero da contribuição, conforme demonstrativo anexado ao processo;

b) aproveitamento indevido na base de cálculo dos créditos de valores relativos a despesas com corretagens, por estas não se enquadrarem no conceito de insumo;

c) aproveitamento indevido de créditos relativos aos seguintes gastos: 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 (glosa parcial); outros materiais de consumo; serviço temporário (sindicato); serviços de segurança e vigilância; serviços de conservação e limpeza; outros serviços de terceiros; exportação e gastos gerais.

c.1) relativamente ao item “lubrificantes e combustíveis”, diz o Despacho Decisório recorrido que parte dos valores creditados nessa rubrica dizem respeito a gastos com combustíveis não enquadrados no conceito de insumos e, portanto, foram desconsiderados para efeitos de apuração dos créditos da contribuição. Outra parte, todavia, é relativo a combustíveis utilizados no processo industrial, tendo sido, por isso, acatado os valores de créditos por eles gerados;

c.2) relativamente ao item “serviços temporários”, relata o Auditor Fiscal que a Requerente está aproveitando crédito sobre valores pagos ao Sindicato dos Trabalhadores. Aponta, entretanto, que tais gastos tratam-se de despesas com mão-de-obra de pessoa física, os quais que não geram direito ao crédito. Diz que a natureza desta despesa é de trabalho avulso, conforme previsão contida na legislação previdenciária;

c.3) relativamente ao item “gastos com manutenção”, afirma a autoridade fiscal que a Requerente está se creditando de materiais e serviços que teriam sido aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda. Diz que a Receita Federal reconhece esse tipo de crédito, mas somente no caso de respeitar outra condição, qual seja, a de que as partes e peças sofram alterações decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e não estejam incluídas no ativo imobilizado. Por isso, entende que diversos bens (lâmpadas, pilhas, lixas, baterias, por exemplo) não se enquadram na definição de insumo ou não foram aplicados em máquinas ou equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo, razão pela qual foram desconsiderados para efeitos de creditamento;

c.4) relativamente ao item “armazenagem/fretes nas operações de venda”, diz o relato fiscal que a Contribuinte apurou como frete nas operações de vendas despesas que não se classificam nesta rubrica, tais como vale-pedágio e comissões. Porém, pelo fato de não serem passíveis de crédito, foram desconsideradas no demonstrativo de apuração do crédito.

No que tange à base de cálculo, relata a Autoridade Fiscal que a empresa deixou de oferecer à tributação do PIS/Pasep e da Cofins, valores relativos a outras receitas operacionais, vendas de créditos de ICMS registradas no ativo circulante e que, de acordo com o art. 10 das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, devem compor a base de cálculo das referidas contribuições. O respectivo crédito tributário foi lavrado em outro processo fiscal.

Cientificada em 03/05/2010, a Interessada ingressou com Manifestação de Inconformidade de fls. 271/285, em 02/06/2010, alegando, em síntese, o seguinte.

No item I.1 – “despesas com as aquisições de insumos” –, aduz a Recorrente que o Auditor Fiscal excluiu da “*apuração do total dos créditos tributários as despesas com aquisições de insumos, especificamente, com as aquisições de café cru - matéria-prima essencial à industrialização dos produtos comercializados pela Recorrente.*” Alega que “*as despesas com compras de matéria-prima nada mais são do que serviços vinculados e utilizados diretamente como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, encontrando, portanto, fundamento na legislação da contribuição*”, especificamente no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Por isso, afirma que “*As despesas com os serviços de corretagem e/ou intermediação na aquisição de insumos 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.*”

Relativamente ao item I.2 – “custos/insumos diretamente relacionados à produção de bens destinados à venda” –, afirma que a discussão com relação aos itens glosados dá-se em razão da interpretação do conceito de insumo. Ao contrário do entendimento do Fisco, salienta que insumo é (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. Argumenta que o conceito de insumo não pode ser limitado aos bens e serviços utilizados diretamente nas atividades de produção da empresa, mas, sim, estendidos aos demais custos que, efetivamente, são determinantes na consecução de seus objetivos sociais. Reforça que a própria legislação federal estabelece que outros insumos e não só aqueles que integram o produto final acabado também geram direito ao crédito da contribuição. Por isso, entende que os créditos glosados estão, efetivamente, vinculados à área de produção industrial.

Ressalta que o Auditor Fiscal alterou seu entendimento anteriormente consignado em processos semelhantes, agora considerando válido o creditamento sobre materiais e serviços (i) consumidos na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda e (ii) aplicados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda, legitimando, com isso, os créditos de Pis/Pasep Não Cumulativo - Exportação apurados. Solicita a extensão desse entendimento aos demais itens de materiais e serviços glosados, na medida em que se caracterizam como insumos aplicados diretamente na área industrial. Cita, para corroborar o alegado, as Soluções de Consulta, de nº 7 e 16, da 3ª Região Fiscal.

No que tange ao item I.3 – “serviços temporários” –, discorre sobre o conceito e natureza jurídica do sindicato. Alega que trabalhador avulso é aquele “*que presta serviços a inúmeras empresas, agrupado em entidade de classe, por intermédio desta e sem vínculo empregatício*”. Diz ser evidente, então, que se não existisse a pessoa jurídica intermediária (sindicato) o trabalhador avulso não prestaria serviços. Entende que não contratou mão-de-obra pessoa física, alegação que seria corroborada pelo fato de o pagamento ser sempre realizado ao Sindicato, sem qualquer depósito pessoal e pagamento de encargos trabalhistas e previdenciários. Enfim, aduz que o pagamento efetuado é feito a uma pessoa jurídica domiciliada no País, e por consequência, é permitido que os valores pagos sejam creditados.

Reclama a atualização do valor do Pedido de Ressarcimento mediante a aplicação da taxa SELIC a partir do protocolo do referido pedido, conforme art. 39, §4º da Lei nº 9.250/95 e jurisprudência dominante dos tribunais administrativos.

Isto posto, requer o cancelamento das glosas referidas, o reconhecimento do crédito relativo ao bem do ativo imobilizado e a incidência da taxa Selic no valor do pedido de ressarcimento, a partir da data de protocolo do referido pedido.

É o relatório.

Regularmente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 3ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgou improcedente o recurso, conforme Acórdão nº 06-37.261, datado de 13/06/2012, cuja ementa reproduzo a seguir:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

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.

DESPESAS COM MÃO-DE-OBRA PESSOA FÍSICA. SINDICATO. SERVIÇOS TEMPORÁRIOS.

No sistema da não cumulatividade, não geram créditos passíveis de desconto da contribuição em exame, as despesas com mão-de-obra pessoa física, ainda que pagas por meio de sindicato da categoria, por força da legislação.

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, no qual reitera suas razões de defesa em primeiro grau.

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 ser utilizados nas formas anteriores.

17.Por ser o órgão governamental incubido 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 os 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. 3º, 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 aceção 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 importe 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 abarcaria 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 obsta 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 aceção 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 vênua 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, passo a analisar os itens glosados pelo Fisco, para os quais a Recorrente apresentou sua irresignação.

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, na contratação dos serviços de corretagem.

Esta mesma Turma do CARF, recentemente, manifestou-se 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 à 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 e 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 legislação 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 (matéria-prima);

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. 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.

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, pegas 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, pela 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. Serviço temporário (sindicato);
13. Serviços de segurança e vigilância;
14. Serviços de conservação e limpeza;
15. Outros serviços de terceiros;
16. Exportação; e
17. 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 seu entendimento de insumo, o qual se encontra em consonância com aquele firmado no STJ.

Das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi 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:

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 uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal.

7. Materiais químicos e de laboratórios;

A utilização de materiais químicos nas atividades agrícolas da empresa garantem a fruição de créditos, destacando-se que, para os produtos que não estejam devidamente comprovados os dispêndios, as glosas devem ser mantidas.

As despesas referentes a análises laboratoriais obedecem normas técnicas e atendem 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, são dispêndios não geradores de créditos:

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;
13. Serviços de segurança e vigilância;
14. Serviços de conservação e limpeza;
15. Outros serviços de terceiros;
16. Exportação; e
17. 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. Entretanto, entendo que não lhe assiste razão nesta parte. Isso porque, caso o legislador desejasse, teria permitido aos contribuintes a dedução das despesas operacionais.

Dessa forma, seguindo esse raciocínio, 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, visto que estes dispêndios não podem ser considerados insumos para efeito de creditamento.

Dos Serviços Temporários (sindicato)

Quanto ao este tipo de dispêndio, a fiscalização concluiu que se referem a pagamentos feitos a Sindicato de Trabalhadores e que por se caracterizarem como despesas/custos com mão-de-obra de pessoa física, tratado como trabalhador avulso pela legislação previdenciária, o que contraria o art. 3º, §3º, da Lei nº 10.637/2002, que determina que o direito ao crédito aplica-se exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica.

A defendente argumenta que contratou diretamente o Sindicato dos Trabalhadores para fornecer os serviços prestados, ressaltando que todo e qualquer pagamento sempre foi

realizado ao referido Sindicato, razão pela qual entende ter direito aos créditos decorrentes desses gastos.

Este ponto foi adequadamente analisado pela DRJ na decisão de piso. Assim, por concordar a análise efetuada pelo órgão julgador *a quo*, adoto como minhas razões para decidir este assunto os fundamentos contidos no voto condutor do Acórdão nº 06-37.261, cujos trechos reproduzo abaixo:

Cabe, nessa questão, destacar que o art. 12, VI, da Lei n.º 8.212, de 1991, considera avulso “*quem presta, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, serviços de natureza urbana ou rural definidos no regulamento*”. Por sua vez, o art. 9º, VI, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, assim dispõe:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

(...)

VI - como trabalhador avulso - aquele que, sindicalizado ou não, presta serviço de natureza urbana ou rural, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, com a intermediação obrigatória do órgão gestor de mão-de-obra, nos termos da Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, ou do sindicato da categoria, assim considerados:

- a) o trabalhador que exerce atividade portuária de capatazia, estiva, conferência e conserto de carga, vigilância de embarcação e bloco;
- b) o trabalhador de estiva de mercadorias de qualquer natureza, inclusive carvão e minério;
- c) o trabalhador em alvarenga (embarcação para carga e descarga de navios);
- d) o amarrador de embarcação;
- e) o ensacador de café, cacau, sal e similares;
- f) o trabalhador na indústria de extração de sal;
- g) o carregador de bagagem em porto;
- h) o prático de barra em porto;
- i) o guindasteiro; e
- j) o classificador, o movimentador e o empacotador de mercadorias em portos;

Veja-se que a IN INSS/DC n.º 118, de 2005, citada pela Safis/DRF/Londrina em sua informação fiscal faz referência, justamente, a essa categoria de trabalhadores que foram previamente definidas na lei e no regulamento.

Art. 6º É segurado na categoria de trabalhador avulso: I - aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, com a intermediação obrigatória do órgão gestor de mão-de-obra, nos termos da Lei nº 8.630, publicada em 26 de fevereiro de 1993, ou do sindicato da categoria, sindicalizado ou não, observando que esse segurado:

- a) até 10 de junho de 1973, véspera do início da vigência da Lei nº 5.890, foi classificado em categoria própria, ou seja, na categoria de trabalhador avulso;

b) no período de 11 de junho de 1973 (data da publicação da Lei nº 5.890) a 28 de janeiro de 1979 (véspera da publicação dos Decretos nº 83.080 e nº 83.081) integrou o rol da categoria de autônomo, sendo mantidos os sistemas de contribuição e arrecadação então vigentes, conforme a Lei nº 5.890 de 1973, e, somente neste caso, excepcionalmente as contribuições eram de responsabilidade do tomador de serviço;

c) a partir de 29 de janeiro de 1979, retornou à categoria de trabalhador avulso.

O trabalhador avulso é, assim, aquele que presta serviços de natureza urbana ou rural, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, sendo sindicalizado ou não, porém com a intermediação obrigatória do sindicato de sua categoria. O avulso presta serviços sem vínculo de emprego, pois não há subordinação nem com o sindicato, muito menos com as empresas para as quais presta serviços, dada inclusive a curta duração. O sindicato apenas arregimenta a mão-de-obra e paga os prestadores de serviço, de acordo com o valor recebido das empresas que é rateado entre os que prestaram serviço. Não há poder de direção do sindicato sobre o avulso, nem subordinação deste com aquele. Não é preciso que o trabalhador avulso seja sindicalizado. O que importa é que haja a intermediação obrigatória do sindicato na colocação do trabalhador na prestação de serviços às empresas, que procuram a agremiação buscando trabalhadores.

Assim, fica claramente definido que inexistente prestação de serviços por parte do mencionado sindicato, que justifique a geração de créditos a serem utilizados pela interessada; o que houve, tão-somente, foi o repasse de pagamentos a trabalhadores pessoas físicas (os trabalhadores avulsos), por meio do Sindicato dos Trabalhadores na Movimentação de Mercadorias em Geral, por força da previsão legal.

Correto, portanto, o entendimento fiscal expresso no que se refere a esse aspecto.

Pelo exposto, voto pela manutenção desta glosa.

Do Pedido para Aplicação da Taxa Selic em Ressarcimento

Entende a Recorrente que, considerada a natureza jurídica da Taxa Selic e tendo em vista que o ressarcimento é espécie do gênero restituição, é possível afirmar que os juros previstos no art. 39, §4º da Lei nº 9.250/95 se aplicam também aos pedidos administrativos relativos ao ressarcimento de créditos fiscais, independentemente do tipo de crédito que se está pleiteando, incluindo-se nestes os pedidos de créditos acumulados do PIS Não cumulativo.

Entretanto, não há como ser aceito o pedido da Recorrente quanto à atualização pretendida, em razão de falta de previsão legal, uma vez que tal hipótese não se encontra abrangida pelo art. 39, §4º, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995.

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.

(Assinado Digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes