



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16366.000604/2009-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.904 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente COMPANHIA CACIQUE DE CAFE SOLUVEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. CORRETAGEM. POSSIBILIDADE.

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

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.

ÔNUS DA PROVA.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO PELA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Súmula CARF n.º 125: No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas com despesas com corretagens e equipamento de proteção individual. Vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Laércio Cruz Uliana Junior e Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada), que concediam o crédito em maior extensão em relação aos uniformes de funcionários. O conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior acompanhou o relator pelas conclusões quanto à aplicação da Súmula CARF n.º 125.

Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, substituído pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada).

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocado(a)), Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Adoto relatório produzido pela DRJ visto que sintetiza corretamente os fatos.

Vejamos:

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 32883.97380.140808.1.1.084310), apurados com base no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, relativo ao 2º trimestre de 2008, totalizando R\$ 1.421.982,37.

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. 379/394) da Seção de Fiscalização (Safis/DRF/LON), foi emitido o Parecer Saort/DRF/LON nº 514/2010, datado de 04/05/2010 (fls. 505/510), culminando com o Despacho Decisório de fl. 511, no qual o direito creditório pleiteado foi reconhecido parcialmente no montante de R\$ 1.343.645,75. Tal valor foi suficiente para homologar todas as compensações declaradas, restando, ainda, um saldo credor de R\$ 642.944,53, 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 13/05/2010, a Interessada ingressou com Manifestação de Inconformidade de fls. 673/688, em 14/06/2010, alegando, em síntese, o seguinte.

No item I.1 – “despesas com as aquisições de insumos” –, aduz a Manifestante 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 vinculado 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 Cumulativa 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 n.º 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 n.º 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.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (PR) julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão n.º 06-37.259 com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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.

Inconformado o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, requerendo a reforma do julgado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos de Pis/Pasep Não Cumulativa Exportação (PER de n.º 32883.97380.140808.1.1.084310), apurados com base no art. 3º da Lei n.º 10.637 de 2003, relativo ao 2º trimestre de 2008, totalizando R\$ 1.421.982,37 que foram homologados parcialmente no montante de R\$ 1.343.645,75. Tal valor foi suficiente para homologar todas as compensações declaradas, restando, ainda, um saldo credor de R\$ 642.944,53, que lhe foi ressarcido.

A negativa dos créditos em sua totalidade se deu pelos seguintes motivos objetos do Recurso Voluntário:

- Despesas com as aquisições de insumos (corretagens)
- Dos custos/insumos diretamente relacionados à produção de bens destinados à venda
- Dos Serviços Temporários
- Atualização do crédito pela Selic.

I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do conceito mais amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco com o seguinte posicionamento:

"Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo". **Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos. (grifei)**

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI." ¹

¹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista I Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a decisão:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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. 543C 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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a **essencialidade e a relevância**, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve

ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Em suma, o REsp 1.221.170 consignou dois importantes posicionamentos acerca do conceito de insumo contrário ao que constava nas instruções normativas 247/02 e 404/04: (i) a possibilidade de creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, assim como (ii) o afastamento expresso de qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem para que se permita o creditamento.

Por oportuno e não menos relevante, é importante trazer o que foi proposto pelo ilustre Ministro Mauro Campbell em relação ao “Teste de Subtração”² no julgamento do REsp 1.221.170, pois muito embora não conste na tese firmada pelo STJ, a Receita Federal entendeu que corresponde a uma importante ferramenta para identificar a essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo, quando publicou o Parecer Normativo COSIT 5/18 uniformizando o seu entendimento sobre o conceito de insumos para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS e COFINS.

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

Feitas tais ponderações e esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento, importando destacar que a recorrente é empresa que industrializa, comercializa no mercado interno e exporta diversos produtos/mercadorias (café cru, café solúvel, óleo de café, extrato de café, capuccino, calendário, peças e tecidos de polipropileno, sacos de tecido de polipropileno, etc.), de sua industrialização ou comprados de terceiros, conforme relatado pela fiscalização nas fls. 248/263 que acrescentou ainda que a contribuinte fez uso do crédito presumido da agroindústria sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas, cooperativas, cerealistas e pessoas jurídicas que exerçam atividades agropecuárias, sujeito a alíquotas específicas sobre referidas aquisições, o qual é vinculado à suspensão obrigatória, somente podendo ser utilizado para dedução das próprias contribuições não-cumulativas, nos termos da Lei n.º 10.925, de 23/07/2004, IN RFB n.º 660, de 17/07/2006, e IN RFB n.º 997, de 14/12/2009.

Assim passamos ao julgamento do mérito.

Despesas com as aquisições de insumos (corretagens)

Acerca dessa glosa, o julgador *a quo* baseou sua decisão, ratificando a negativa do crédito, nos conceitos estabelecidos nas instruções normativas 247/02 e 404/04, visto que o julgamento ocorreu em 2012, antes do STJ estabelecer os critérios já destacados acima, portanto.

Da decisão de piso trago os seguintes destaques:

Enfim, como se percebe claramente, a ideia de **aplicação direta ao processo produtivo** é a interpretação que mais se compatibiliza com os termos da legislação de

² Segundo o voto do ministro Mauro Campbell, seriam considerados insumos os bens e serviços "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".

regência. Por isso, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

O recorrente defende 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.

Isto porque a comercialização de café cru é feita através da intermediação de uma corretora de mercadorias, ou seja, pessoa jurídica prestadora de serviços, fato este comprovado pela vasta documentação fiscal anexada aos presentes autos e analisada, quando dos procedimentos fiscalizatórios.

Entendo que nos termos do posicionamento já citado do RESP. 1.221.170/PR DO STJ e da atividade exercida pela empresa o serviço de corretagem é essencialmente indispensável, já que diretamente relacionada a obtenção do produto final da atividade econômica desempenhada.

Nesse sentido destaco julgado proferido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão n.º 9303-007.291, publicado em 20/09/2018, sendo o redator designado ao voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, em relação à contribuinte que exerce a mesma atividade da recorrente:

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.

Nas razões do julgamento o redator observou ainda que:

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.

(...)

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.

Dentro desse contexto fático e com arrimo ao entendimento jurisprudencial da Turma Superior, voto por reverter a glosa dos créditos com despesas de corretagem.

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

Neste tópico o recorrente pleiteia a reforma do julgado de 1ª instância por entender que tem direito a crédito sobre as seguintes despesas:

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); (será tratado em tópico próprio)
13. Serviços de segurança e vigilância;
14. Serviços de conservação e limpeza;
15. Outros serviços de terceiros;
16. Exportação e
17. Gastos gerais.

Sobre essas glosas o recorrente alega em seu recurso que:

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

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

Aqui faço novamente referência ao conceito de insumo que acima já foi objeto de destaque. Sem prejuízo ao que já foi falado, cabe ainda ressaltar trechos do Parecer Normativo Cosit nº5, de 17 de dezembro de 2018 que “Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.” Vejamos:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial

em comento: 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”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

As conclusões do aludido parecer trazem considerações salutares para o julgamento de processos como este que ora se julga, veja-se:

Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, **excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc.**, bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os **itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado**);

(...)

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

(...)

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a

atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

Trazendo luzes para o deslinde do que se pleiteia ser reformado, passo a analisar o caso concreto com a finalidade de aferir se os itens objeto de glosa são essenciais ou relevantes para desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Nesse ponto se faz necessária a comprovação e/ou identificação por parte do recorrente quanto a participação de cada item em sua atividade econômica.

Ocorre, porém, que conforme trecho destacado do Recurso Voluntário os argumentos são genéricos e não individualizam os itens glosados e sua participação dentro da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, de forma que o processo carece de elementos probatórios quanto a sua imprescindibilidade no processo produtivo.

Lado outro, tomando por base os precedentes desta turma, do que se entende ser profícuo ser considerado essencial e relevante dentro da atividade econômica, exercida pela empresa, infiro que cabe o crédito sobre despesas efetivamente comprovadas apenas para o Item 6 “Equipamento de proteção individual”, utilizado durante o processo industrial, por serem despesas que atendem a normas sanitárias e trabalhistas, e por essa razão a glosa deve ser revertida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011 CUSTOS/DESPESAS. EQUIPAMENTOS. PROTEÇÃO INDIVIDUAL. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com equipamentos de proteção individual (EPI), imprescindíveis nas indústrias de alimentos de origem animal, se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, reconhece-se o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais gastos. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011 LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO. Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se, na íntegra, a mesma ementa e conclusões da COFINS ao PIS. – Acórdão n.º 9303-009.704 – Relator: RODRIGO DA COSTA POSSAS – Sessão realizada em 17 de outubro de 2019.

Conforme considerações já apontadas neste voto, não são todos os custos da empresa que geram direito a crédito, fato que já seria suficiente para confirmar a decisão da fiscalização pela maioria das glosas descritas.

Com a devida vênia ao entendimento do Contribuinte, entendo que Assistência médica/odontológica, Alimentação de pessoal, Cesta básica, Vale-transporte, Uniforme e vestuário, Materiais de expediente, Serviços de segurança e vigilância, não se incluem no conceito de insumos na atividade de prestação de serviço que o contribuinte desenvolve.

Especificamente a previsão de direito ao crédito apurado sobre vale refeição e vale alimentação, bem como a do Vale-Transporte é restrito à pessoa jurídica que desenvolve atividade de prestação de serviços de limpeza, manutenção e conservação e somente pode ser

apurado em relação à mão-de-obra aplicada nestas atividades conforme prescreve Inciso X do Art. 3º das Leis N.º 10.637 e 10.833:

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Incluído pela Lei n.º 11.898, de 2009) (grifou-se)

Cabe ainda descrever sobre as questões processuais pertinentes ao que envolve o processo administrativo fiscal, sendo imperioso destacar que independente do conceito de insumos para crédito do PIS e da COFINS adotado por esta relatoria, a ausência de provas terá como resultado a manutenção da glosa.

No caso em tela cabe a análise da dinâmica processual que envolve o pedido feito pelo contribuinte, a fiscalização realizada pela Receita Federal para análise do pedido, o Despacho Decisório acerca do pedido, a impugnação ao Despacho decisório, o julgamento da DRJ acerca da impugnação realizada e o Recurso Voluntário dirigido a 2ª instância – CARF.

No que se referem as matérias processuais que deve ser levada em consideração no julgamento do caso há as questões relacionadas a produção das provas e a impugnação específica das glosas realizadas pela fiscalização, sendo certo que a ausência de impugnação específica envolve, preclusão processual, ausência de contraditório e supressão de instâncias.

A comprovação do seu direito ao ressarcimento, com a apresentação de toda a documentação necessária acerca do processo produtivo a dar respaldo ao pedido é ônus do contribuinte sendo esse o entendimento amplamente abordado pela jurisprudência do CARF. Nesse sentido foi julgado o acórdão n.º 3302-006.926, de relatoria do conselheiro Raphael Madeira Abad, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/01/2013

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido, sendo que o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente, especialmente notas fiscais ou documentos contábeis, é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.

Em suma, cabe ao contribuinte impugnar e especificar as suas razões que justificariam a reforma do Despacho Decisório. O diploma legal, Decreto n.º 70.235 de 1972, é claro ao estabelecer que a ausência de impugnação induz a preclusão, vejamos:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Concluindo, importante refletir que não é porque os argumentos da fiscalização, corroborado pelo julgador *a quo* se baseou nos ditames das instruções normativas 247/02 e 404/04, onde se instaurava critérios restritivos ao conceito de insumos, visto que o julgamento ocorreu em 2012, antes do STJ estabelecer critérios mais elásticos, que eximiria a recorrente de demonstrar já no seu manifesto de inconformidade, a direta relação entre os gastos listados, perfeitamente capazes de serem identificados com o processo produtivo da empresa, assim ser incontroverso a sua indispensabilidade, essencialidade, necessidade e pertinência.

Diante todo o exposto, com exceção ao **equipamento de proteção individual**, mantenho as glosas dos demais itens relacionados.

Dos Serviços Temporários

No presente processo foi ainda glosado créditos relacionados a despesas com serviços prestados por mão de obra vinculada a sindicato, aqui nomeados como serviços temporários.

A glosa foi justificada e ratificada pelo julgador de piso com as seguintes palavras:

Quanto ao serviço temporário, a autoridade administrativa assinalou 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 das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, que determina que o direito ao crédito aplicasse exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica.

(...)

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:

(...)

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.

(...)

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.

(...)

Acerca dessa rubrica o contribuinte defendeu que:

Resta claro que se não existisse a pessoa jurídica intermediária, o Sindicato, o trabalhador avulso não teria acesso e/ou não prestaria serviços diretamente à empresa contratante.

Ademais, o simples fato de não haver vínculo empregatício entre o trabalhador avulso e o Sindicato não impede a "contratação" deste trabalhador pelo Sindicato para que o mesmo preste serviços a terceiros, *in casu*, a ora Recorrente.

Dessa feita, a contratação direta, única e exclusiva da ora Recorrente deu-se com o Sindicato dos Trabalhadores na Movimentação de Mercadorias em Geral e Arrumadores, sendo que esta pessoa jurídica de direito privado encaminhava diretamente certo número de pessoas para executar o trabalho nas dependências da empresa Recorrente, independentemente se se tratava de trabalhador avulso ou não.

Outro aspecto que comprova que a Recorrente não contratou mão-deobra de pessoa física (mas sim pessoa jurídica para a execução dos serviços) é o fato de que os valores integrais de todo pagamento sempre foi realizado diretamente ao próprio Sindicato dos Trabalhadores na Movimentação de Mercadorias em Geral e Arrumadores, sem qualquer depósito pessoal e/ou pagamento de encargos trabalhista e/ou previdenciários em nome daqueles "contratados" pelo referido Sindicato.

Assim, está mais do que evidenciado a relação contratual entre a Recorrente e a pessoa jurídica de direito privado contratada (Sindicato dos Trabalhadores na Movimentação de Mercadorias em Geral e Arrumadores), sendo ilegal a glosa efetuada pela Fiscalização também quanto a este item. (grifei)

Conforme se verifica da leitura do último parágrafo o recorrente sustenta haver um "contrato" com a pessoa jurídica do sindicato, contudo não apresenta nos autos o referido contrato, ocorrendo mais uma vez a ausência de provas que prejudica o provimento, conforme já explanado nas razões postas acima.

Sendo assim, além das razões já esclarecidas pela DRJ para manutenção da glosa desta despesa há ainda a ausência de comprovação de que o contribuinte tinha vínculo contratual com uma pessoa jurídica, no caso o sindicato, que tinha por objeto a prestação de serviço de temporário.

Contudo ainda que demonstrasse tal vínculo com sendo uma pessoa jurídica, e que estaríamos diante de uma prestação de serviço, mais uma vez não desincumbiu a recorrente de demonstrar a imprescindibilidade, a essencialidade e relevância.

Diante do exposto mantenho a glosa de crédito das despesas com contratação de serviços temporários.

Atualização do crédito pela Selic.

Requer ainda o recorrente que em sendo provido o seu Recurso que o crédito seja atualizado pela taxa SELIC.

Ocorre que o pedido encontra vedação legal nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, que inclusive já foi objeto de súmula no CARF, vejamos:

Súmula CARF n.º 125: No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivo

Diante do exposto voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as seguintes glosas: Despesas com corretagens na comercialização de café cru e equipamento de proteção individual.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa