



<b>Processo nº</b>	16366.000604/2009-93
<b>Recurso</b>	Especial do Procurador e do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-015.440 – CSRF / 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	13 de junho de 2024
<b>Recorrentes</b>	FAZENDA NACIONAL COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

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

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

DESPESAS COM CORRETAGEM. AQUISIÇÕES DE CAFÉ CRU. DIREITO AO CRÉDITO, INTEGRAL.

À vista das particularidades nas aquisições de café cru pelos fabricantes de café solúvel, que demandam a atuação de corretores, admite-se o creditamento, integral, relativo a estas despesas, como componente do custo do insumo, desde que pagas a pessoa jurídica.

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na área industrial, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual - EPI (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 130 a 134).

MATERIAIS DE LABORATÓRIO. DIREITO AO CRÉDITO.

O direito creditamento relativo a materiais e exames laboratoriais está expresso na própria ementa do REsp (vinculante) nº 1.221.170/PR do STJ, no qual se analisou o conceito de insumo.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Em se tratando de direito creditório, é do interessado o ônus da prova, conforme previsto na legislação processual administrativa e civil (art. 36 da Lei 9.784/99 e art. 333, I, do antigo CPC).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o crédito em relação a gastos com

“materiais de laboratórios”.

(documento assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 818 a 836) e pelo contribuinte (fls. 769 a 780), contra o Acórdão 3201-007.904, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 743 a 759), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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.

ÓNUS 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 pretenso direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

(...)

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**.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 840 a 844), a PGFN defende que não há o direito ao crédito sobre as despesas de corretagem na aquisição de insumos.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 853 a 859).

No seu Recurso Especial, ao qual também foi dado seguimento (fls. 863 a 867) o contribuinte contesta as glosas de créditos sobre os gastos com “uniformes, vestuário, materiais químicos e de laboratórios”.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 869 a 884), contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do Recurso, alegando que:

Para que o Recurso Especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e outro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu em relação a nenhuma das matérias objetos de insurgência.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

### 1) Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto ao **conhecimento**, no Acórdão paradigma nº 3401-008.851, de 23/03/2021, da mesma COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL, a divergência é patente. Este paradigma foi reformado em parte, nesta matéria, no julgamento de Recurso Especial, no Acórdão nº 9303-013.183, de 12/04/2022, mas, como o Recurso aqui foi interposto em 16/08/2021, não há ofensa ao § 15 do art. 67 do RICARF.

O Acórdão paradigma nº 3302-010.866, de 24/05/2021, da CIA IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL, não foi reformado, e nele a divergência está bem configurada, na própria ementa.

Assim, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No **mérito**, discute-se o direito ao crédito PIS/Cofins relativo aos gastos com corretagem na compra de café cru, o principal insumo utilizado para a fabricação do café solúvel.

Nos termos do Recurso Voluntário (fls. 678):

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.

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 que pode ser comprovado pela vasta documentação fiscal anexada aos presentes autos e verificada pela Receita Federal do Brasil em Londrina/PR, quando dos procedimentos fiscalizatórios.

Estes gastos estão listados à fls. 233 a 236, e lá só figuram prestadores de serviço pessoas jurídicas.

No Acórdão recorrido, entendeu-se que serviço de corretagem “é essencialmente indispensável, já que diretamente relacionado a obtenção do produto final da atividade econômica desempenhada”, e utilizou-se como fundamento o Acórdão nº 9303-007.291, de 15/08/2018, que teve como Redator do Voto Vencedor o ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Nos Acórdãos mais recentes desta Turma (diversos, na Sessão de abril/2022, que tiveram como Redator do Voto Vencedor o mesmo Conselheiro), o crédito também foi reconhecido, mas parcial, na mesma proporção do crédito apropriado na compra do insumo – crédito presumido da agroindústria (Lei nº 10.925/2004), nas aquisições de pessoas físicas.

Cita-se como exemplo destes diversos Acórdãos da mesma COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL o de nº 9303-013.183, de 12/04/2022, que reformou, em parte, o paradigma trazido pela PGFN no Recurso Especial aqui sob análise:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

**CRÉDITO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS (CAFÉ). DIREITO**

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

Naquele Acórdão, estes gastos são enquadrados nos dispêndios que compõem o custo de aquisição dos insumos elencados no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), **estão incluídos no custo de aquisição dos insumos** geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

- a) preço de compra do bem;
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);
- e) **outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;**
- f) tributos não recuperáveis.

No Voto Vencedor o Cons. Luiz Eduardo ponderou que:

Contudo, neste caso 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.

Citando o seu Acórdão de 2021, ainda consignou que:

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 convededores das distintas espécies de grãos e de quem são os produtores destes. Esse tipo de atuação é essencial à atividade da contribuinte.

Aqui se faz a mesma equiparação com os fretes na aquisição de insumos, em especial aqueles desonerados das contribuições, para, à vista da jurisprudência mais recente e pacífica desta Turma para aqueles fretes (vide Acórdão nº 9303-013.954, de 13/04/2023, de minha relatoria), admitir o creditamento, integral, sobre o valor dos gastos com a corretagem na

compra de café cru, desde que pagos a pessoa jurídica prestadora de serviços, como é o caso, ainda que o café seja adquirido de pessoas físicas.

À vista do exposto, voto por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

## 2) Recurso Especial do Contribuinte.

Quanto ao **conhecimento**, o Acórdão paradigma nº 9303-009.865, de 11/12/2019, é da mesma COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL e nele foram restabelecidos os créditos precisamente sobre os gastos com “uniforme e vestuário, materiais químicos e de laboratórios” (além dos Equipamentos de Proteção Individual – EPI, glosas aqui também revertidas).

Assiste razão à PGFN quando alega que no Acórdão recorrido a razão de decidir foi a questão probante, tendo consignado o Relator que os argumentos da recorrente “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”.

Ocorre, no entanto que, neste caso, em particular, o paradigma guarda identidade ímpar com o recorrido, pelo que, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial do contribuinte.

No **mérito**, discute-se o direito ao crédito PIS/Cofins relativo aos gastos com os seguintes bens, assim descritos na Informação Fiscal em que são detalhadas as glosas de créditos (fls. 387):

- Uniforme e vestuário (aí não incluídos os Equipamentos de Proteção Individual – EPI, cujas glosas foram revertidas no Acórdão recorrido);
- Materiais químicos e de laboratórios.

No entendimento da Fiscalização, à época aplicando o conceito de insumo da legislação do IPI, “não obstante se configurarem como custos/despesas industriais, não foram aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto, razão pela qual não geram direito ao crédito”.

Afirma o contribuinte, em seu Recurso Voluntário que todos estes itens são utilizados na área industrial:

... os créditos de PIS então apurados sobre os itens glosados referiram-se somente à parte dos itens que estão vinculados à área de produção industrial. Ou seja, e a título de exemplificação, os créditos de PIS sobre os uniformes e vestuários foram apurados somente sobre aqueles utilizados pelos empregados da área de produção industrial, excluindo-se as despesas com os uniformes dos empregados que exercem suas atividades nas áreas administrativas da empresa Recorrente.

Diferentemente daqueles utilizados por imposição legal, como os EPI – não contemplados no Recurso Especial pois revertidas as glosas pela Turma *a quo*, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que interpretou a decisão vinculante no REsp nº 1.221.170/PR, expressamente exclui os uniformes e vestuários, mesmo que utilizados pelos empregados da área industrial:

## 9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, **vestimenta**, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc..

(...)

133. Diante disso, **resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos** da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com **itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra** empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, **vestimenta**, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada **em qualquer área** da pessoa jurídica (**produção**, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

O Inciso X do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 excepcionado pelo Parecer Normativo no Item 133, é muito específico sobre as atividades com direito ao crédito:

**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 nº 11.898, de 2009)

Já os “materiais de laboratórios” estão na própria ementa da decisão vinculante do STJ (julgando um Recurso Especial da ANHAMBI ALIMENTOS, produtora de rações para animais):

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS.**

(...)

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.

(REsp nº 1.221.170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Filho, Dje 24/04/2018)

No que se refere aos “materiais químicos”, não se encontra nos autos qualquer especificação de quais seriam e em que são empregados estes materiais, tendo sido a questão probante a razão de decidir do Acórdão recorrido:

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.

(...)

**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.

(...)

Dante todo o exposto, com exceção ao equipamento de proteção individual, mantendo as glosas dos demais itens relacionados.

Efetivamente, tratando-se de direito creditório, é do interessado o ônus da prova, conforme previsto na legislação processual administrativa e civil (art. 36 da Lei 9.784/99 e art. 333, I, do antigo CPC), e o contribuinte não anexa qualquer elemento probatório em todas as suas peças de defesa – Manifestação de Inconformidade, Recurso Voluntário e Recurso Especial, limitando-se a dizer, neste último, mesmo à vista da negativa de provimento pela Turma *a quo* com base na ausência de provas, que:

Além disso a de se ressaltar que os materiais químicos e de laboratórios também possuem grande relevância à atividade industrial da Recorrente, levando em consideração o seu ramo de atividade, qual seja, o alimentício, sendo os referidos materiais essenciais para a **manutenção e o controle de qualidade** dos produtos industrializados.

Não restou esclarecido o que seria esta manutenção e não é possível extrair dos autos a que o contribuinte se refere.

À vista do exposto, voto por **dar provimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, para reverter as glosas relativas aos gastos com “materiais de laboratórios”.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e lhe negar provimento, e voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o crédito em relação a gastos com “materiais de laboratórios”.

(documento assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira

Fl. 8 do Acórdão n.º 9303-015.440 - CSRF/3<sup>a</sup> Turma  
Processo nº 16366.000604/2009-93