



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16366.000610/2009-41
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-015.084 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 11 de abril de 2024
Recorrentes COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
FAZENDA NACIONAL

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

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

COMISSÃO DE CORRETAGEM. INSUMO. IMPOSSIBILIDADE.

Salvo se demonstrada a relevância do serviço de corretagem para o processo produtivo, não é possível a concessão de crédito da contratação do serviço, pois: a) é acessório ao contrato principal, b) o valor da contratação não está incluído no preço do negócio principal, c) via de regra é valor pago pelo vendedor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso da Fazenda Nacional e, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

1.1. Tratam-se de recursos especiais interpostos pela **Fazenda Nacional** e pela **Contribuinte** contra o Acórdão 3201-007.905, assim ementado:

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

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.

1.2. A **Fazenda Nacional** aponta divergência jurisprudencial no tema concessão de créditos das contribuições não cumulativas para as corretagens e, para demonstrar a divergência, aponta o seguinte paradigma:

Acórdão 9303-008.335

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

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

1.3. No mérito, a **Fazenda Nacional** alega, em síntese:

Os gastos com corretagem para compra de matérias primas não atende aos requisitos acima descritos. Com efeito, as despesas/custos glosados pela fiscalização, mas reconhecidos pela decisão recorrida como aptos a ensejar o reconhecimento de crédito não cumprem os requisitos legais para geração de crédito. Outrossim, não guardam identidade com os insumos utilizados na fabricação do produto industrializado. Daí o descabimento de enquadrá-los como insumos. (...)

A decisão, portanto, merece reforma, pois, ao alargar o conceito de insumos previsto no art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, acabou **por ofender também o disposto no art. 111 do CTN**,

1.4. Em contrarrazões a **Contribuinte** destaca:

1.4.1. *“De início, cabe ressaltar que por tratar-se de indústria que produz e comercializa café torrado e solúvel, óleo de café, extrato de café, capuccino, matinais e derivados de café, é imprescindível à empresa Recorrida valer-se da intermediação de corretora especialista na aquisição de café cru (matéria prima), o que torna dito serviço essencial à sua atividade”;*

1.4.2. Esta Câmara Superior concede créditos às despesas com corretagens na atividade cafeeira.

1.5. A seu turno, a **Contribuinte** aventa divergência jurisprudencial no tema concessão de créditos de PIS/COFINS para as despesas com uniforme, vestuário e materiais químicos e de laboratório. Para demonstrar a divergência a **Contribuinte** destaca o seguinte paradigma:

Acórdão 9303-009.865:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
CONHECIMENTO. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa. Hipótese em que a decisão apresentada a título de paradigma tratou de situação aplicável a legislação diversa daquela enfrentada no acórdão recorrido.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. PIS/COFINS.
CONCEITO DE INSUMO. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.
PROCESSO PRODUTIVO.

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte.

Situação em que são restabelecidos os créditos sobre gastos com Uniforme e vestuário, Equipamento de proteção individual (EPI) e Materiais químicos e de laboratórios

1.6. No mérito a **Contribuinte** argumenta:

1.6.1. *“Já houve decisão da c. CSRF, concedendo crédito ao contribuinte referente as glosas de uniforme e vestuário, bem como de materiais químicos e de laboratórios, visto que estão intimamente ligados ao conceito de insumos”;*

1.6.2. *“O uso de uniforme e vestuário e do equipamento de proteção individual, este último que já foi acertadamente reconhecido o seu crédito, são essenciais e obrigatórios à atividade industrial da Recorrente, em razão de diversas normas sanitárias e trabalhistas”;*

1.6.3. Os materiais químicos e de laboratório são essenciais para o controle de qualidade dos produtos alimentícios.

1.7. Em contrarrazões a **Fazenda Nacional** destaca:

1.7.1. Inadmissibilidade do recurso por ausência de similitude fática;

1.7.2. A negativa de provimento do recurso voluntário deveu-se à questões fáticas, de insuficiência probatória da aplicação dos bens/serviços adquiridos, e não jurídicas;

1.7.3. A decisão recorrida deve ser mantida por seus próprios fundamentos.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Os recursos são tempestivos, versam sobre matérias devidamente prequestionadas e são fundamentados em paradigmas desta Câmara Superior não alterados até a data da interposição dos respectivos recursos. Resta clara da leitura dos arrazoados a legislação tributária em debate (art. 3º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Há precedente vinculante no tema conceito de insumos das contribuições, porém, este não obsta o conhecimento dos recursos.

2.2. Há similitude fática no tema crédito das contribuições para **COMISSÃO DE CORRETAGEM**: paradigma e recorrido tratam de comissão de corretagem na aquisição de café, enquanto o recorrido concede o crédito por entender essencial à atividade cafeeira, o paradigma o nega quando contabilizado de forma autônoma:

Recorrido

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 destaque 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.

Paradigma 9303-008.335

Esse colegiado, inclusive com o voto favorável deste relator, proferiu o acórdão n.º 9303007291, em sessão de 15/08/2018, com voto vencedor do ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, dando entendimento favorável de que os gastos com corretagem se consubstanciavam em insumos, de forma bem sintética, por serem essenciais ao processo produtivo específico do contribuinte em questão, que por coincidência, era a mesma atividade exercida pelo contribuinte do presente processo. Salvo algum engano, foi a primeira vez em que a CSRF decidiu neste sentido.

Esta matéria retornando agora, e na condição de relator, resolvi estudar mais detidamente o assunto e não acompanho mais aquelas conclusões constantes daquele acórdão. Nesse sentido, peço obséquio de utilizar das conclusões constantes do Parecer Normativo RFB n.º 5, de 17/12/2018, das quais concordo, com destaques apostos por mim, em relação aos itens a e b: (...)

19. Prosseguindo, verificase que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima): **a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço": a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja": b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".** 20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal. (...)

Concordo com a análise, e não consigo enxergar as despesas com corretagem para aquisição da matériaprima como item que se encaixe nem na alínea "a" e nem na "b". Em relação ao critério da essencialidade, alínea "a", a corretagem nem é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e nem a sua ausência priva a produção quanto aos aspectos da qualidade, quantidade e/ou suficiência. Eis que algumas empresas do ramo utilizam os próprios funcionários para essa tarefa. Muito menos em relação à relevância, alínea "b", pois a corretagem não integra o processo de produção, nem pela singularidade de sua cadeia produtiva e nem por imposição legal.

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

Entendo que deve se dar aos serviços de corretagem, tratamento análogo ao dado aos serviços de fretes pagos na aquisição dos insumos. Da mesma forma que a corretagem, os fretes nas aquisições de insumos também não são insumos do processo industrial, porém o seu creditamento é admissível ao integrar o custo dos insumos e o seu crédito apropriado diretamente por meio dos insumos, caso estes gerem direito ao crédito. Se o insumo dá direito ao crédito, os serviços de fretes e corretagem, ao integrarem o custo de aquisição dos insumos, também dá direito ao crédito na mesma proporção. Neste sentido, também extraio os seguintes ensinamentos do Parecer Normativo RFB n.º 5, de 17/12/2018:

(...) 160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valorbase para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que: a) **se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valorbase para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão**; b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente. (...)

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

2.3. Não há similitude fática no tema concessão de créditos de PIS/COFINS para as despesas com **UNIFORME, VESTUÁRIO E MATERIAIS QUÍMICOS E DE LABORATÓRIO**. Como bem ressalta a **Fazenda Nacional** no recorrido o crédito é negado à **Contribuinte** por insuficiência probatória/argumentativa e no paradigma não há debate sobre insuficiência probatória, isto é, no paradigma a recorrente (mesma que apresenta o uniformizador) demonstrou a liquidez e certeza de seus créditos, nem por isto o fez neste processo:

Recorrido:

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.

Paradigma 9303-009.865

5. Uniforme e vestuário: a empresa afirma que tais créditos foram apurados “somente sobre àqueles utilizados pelos empregados da área de produção industrial, excluindo-se, portanto, as despesas com os uniformes dos empregados que exercem suas atividades nas áreas administrativas da empresa”. Portanto, entendo que os uniformes e vestuário, são itens necessários para garantir a segurança dos empregados e higiene do ambiente, sendo essencial ao processo produtivo face as características do produto industrializado pela empresa. (...)

7. Materiais químicos e de laboratórios; entendo serem necessários para o desenvolvimento e a manutenção do controle de qualidade dos produtos industrializados.

2.4. Pelo exposto admito e conheço do recurso interposto pela **Fazenda Nacional** e nego seguimento ao recurso interposto pelo **Contribuinte**.

2.5. No Acórdão 3401-008.850 apresentei voto (seguido neste ponto de forma unânime) acerca da impossibilidade de concessão de créditos para os dispêndios com **CORRETAGEM** para a mesma **Contribuinte** que agora nos pleiteia. Assim, utilizo o mesmo voto como razões de decidir:

2.1.4. Pois bem, defende a **Recorrente** que a **COMISSÃO DE CORRETAGEM** compõe o custo do produto, posto que, sem ela, impossível a aquisição de seus insumos – na forma em que narra ter demonstrado à fiscalização local.

2.1.4.1. Corretagem é contrato típico de intermediação, em que o contratado (corretor) obriga-se a obter para o contratante (comitente) “*um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas*” (Art. 722 do Código Civil). Portanto, a corretagem é obrigação acessória ao contrato principal (no caso, de compra e venda de mercadorias). A contratação da corretagem difere da contratação do negócio principal, são duas relações jurídicas absolutamente díspares: de um lado comitente e corretor contratam intermediação de negócios, de outro comprador e vendedor (se tratamos de compra e venda) contratam a transferência de propriedade de um bem.

2.1.4.2. Em assim sendo, o valor pago a título de comissão de corretagem não compõe o custo do produto adquirido. Por sinal, a própria **Recorrente** segrega em planilhas os valores pagos a título de corretagem e aqueles pagos pelo negócio principal:

Despesas com Compras de Matérias Primas					
CNPJ	Cidade	UF	Cod. Forn.	Fornecedor	Nota Fiscal
70538350001-59	SANTOS	SP	3596	S & B CORRETORA DE CAFE LTDA	2178
145880320001-64	CACOAL	RO	17746	GALO ASSESSORIA COMERCIAL LTDA	2180
145880320001-64	CACOAL	RO	17746	GALO ASSESSORIA COMERCIAL LTDA	2179
70461090001-09	VARGINHA	MG	31580	RIBEIRO TRISTAO COMISSARIA DE CAFE LTDA	1331

CONTA - 4.4.0.01.01.02

COMISSOES P. JURIDICA - MI

05/01/2009

CDMISSAO S/VENDA NF 001001	C 013755-0	2.1.7.01.06	80202	EMB	80,80	0 D
2 RACOES BDCCHI LTDA.						
COMISSAO S/VENDA NF 001002	C 013755-0	2.1.7.01.06	80202	EMB	81,91	0 D
2 RACOES BOCCHI LTDA.						
COMISSAO S/VENDA NF 001004	C 006903-0	2.1.7.01.06	80202	EMB	49,88	0 D
2 RACOES BOCCHI LTDA.						

2.1.4.2.1. Menor a probabilidade de êxito da tese da **Recorrente** caso as comissões estivessem *embutidas* no valor das mercadorias, porquanto ou a **Recorrente** enquanto compradora seria a comitente e então haveria concessão do crédito em duplicidade (uma vez a título de aquisição do bem e outra a título de comissão), ou a comitente é a vendedora e aí a **Recorrente** estaria pleiteando crédito de serviço (de corretagem) que, ao fim e ao cabo, foi adquirido por outrem.

2.1.4.3. Ademais, o caráter acessório do contrato de corretagem demonstra que, regra geral, ele é dispensável, podendo o negócio principal ser realizado diretamente entre as partes interessadas. Em assim sendo, e tendo em vista que não há nos autos qualquer prova da necessidade da contratação do corretor (ao contrário do que alega a **Recorrente**) de rigor a manutenção da glosa – como já se decidiu esta Turma em caso semelhante:

PALLETS. COMISSÕES NAS AQUISIÇÕES E ESTUFAMENTO DE CONTÊINERES. Os insumos devem ser essenciais e relevantes ao processo produtivo, sendo que os PALLETS, AQUISIÇÕES E ESTUFAMENTO DE CONTÊINERES não

cumprem o requisito de estar relacionado à fabricação do produto final. (Acórdão 3401-006.682)

3. Pelo exposto, admito e conheço do Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional** dando-lhe provimento e não conheço do Recurso Especial interposto pela **Contribuinte**.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto