



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                    |
|--------------------|----------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10410.901819/2013-41</b>                        |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-016.662 – CSRF/3ª TURMA                       |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 28 de março de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR                             |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL                                   |
| <b>INTERESSADO</b> | USINA SANTA CLOTILDE S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-016.659, de 28 de março de 2025, prolatado no julgamento do processo 10410.901809/2013-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisário, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RICARF, em face do Acórdão nº 3301-012.404, de 23 de março de 2023, assim ementado:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

A partir da interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), a Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

DESPESAS COM FRETES, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS são insumos os serviços tomados pelo contribuinte para o transporte de pessoal (área agrícola e indústria), e de matéria prima, são dedutíveis da base de cálculo das contribuições, de acordo com o inciso II, Art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002. Assim como a aquisição de peças e partes de peças essenciais ou relevantes a manutenção das máquinas e equipamentos da área agrícola e pátio industrial.

Consta do respectivo acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter às glosas com transporte de pessoal, matéria-prima, peças e partes de peças consideradas insumos (indicadas no tópico b, 1.3) e serviços (descritos no item c, 1.3). E, por voto de qualidade, manter a glosa concernente ao frete de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte.

#### **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

A Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial em relação ao art. 3º, incisos I, II e IX da Lei nº 10.833/2003, quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo (i) da contratação de empresas para a execução do serviço de transporte de pessoal para as áreas agrícola e industrial (fretes), indicando como paradigma o Acórdão nº 9303-008.299, e (ii) dos fretes contratados para o transporte de matéria-prima (açúcar, cana-dentre outros), apontando os acórdãos nº 9303-005.553 e 3401-001.692 como paradigmas.

Em Despacho de Admissibilidade foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial, apenas quanto à matéria (ii).

Em relação a “contratação de empresas para a execução do serviço de transporte de pessoal para as áreas agrícola e industrial (fretes)”, o r. Despacho consignou que:

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há possibilidade de extrair o dissídio interpretativo suscitado, já que não há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Veja-se que a decisão recorrida analisou hipótese em que o transporte de empregados era contratado a outra empresa, ao passo que não há notícia de que o caso analisado no Acórdão indicado como paradigma envolva essa mesma circunstância. Ao contrário, tudo leva a crer que se trate de transporte efetuado pelo próprio contribuinte, na medida em que o voto julgou tratar-se de verba trabalhista.

Divergência não comprovada.

Quanto aos fretes contratados para o transporte de matéria-prima (açúcar, cana-dentre outros), entendeu comprovada a divergência em relação ao paradigma nº 9303-005.553:

De pronto, constato que o Acórdão nº 3401-001.692 é imprestável como paradigma da divergência jurisprudencial suscitada porque, ao contrário de divergir, alinha-se à decisão recorrida no entendimento de que os fretes de insumos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica dão direito a créditos.

Por outro lado, considerando a generalidade com que o Acórdão nº 9303-005.553 tratou da matéria, é impossível não vislumbrar a divergência de interpretação do art. 3º, inc. II, quanto a subsunção desses fretes no conceito de insumo.

Divergência comprovada em face do Acórdão nº 9303-005.553.

Em contrarrazões, o Contribuinte sustenta a negativa de provimento do Recurso Especial.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento está relacionado à demonstração de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Entendo que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não comporta conhecimento, por duas razões.

**(i) Ausência de dialeticidade**

A peça recursal, item I, aponta como objeto:

Insurge-se a UNIÃO (Fazenda Nacional) na parte do resultado do julgamento dos acórdãos em que se reverteu as glosas referentes aos seguintes itens: **(1) contratação de empresas para a execução do serviço de transporte de pessoal para as áreas agrícola e industrial; e (2) fretes contratados para o transporte de matéria-prima (açúcar, cana-de-açúcar, dentre outros).**

No tópico II, “da comprovação da divergência jurisprudencial (cotejo analítico)”, apresenta os paradigmas em relação a essas duas matérias.

Entretanto, no item seguinte, “fundamentos para reforma do acórdão recorrido”, consigna argumentos para afastamento de crédito sobre embalagens para transporte:

A questão nuclear prende-se à definição de insumos considerados como crédito no regime de incidência não-cumulativa do PIS/COFINS.

(...)

Desse modo, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Não obstante a adoção de conceito indeterminado de insumos pelas mencionadas leis, delas é possível extrair balizas, na medida em que nem se poderia adotar conceituação demasiado ampla, como seria a da legislação do Imposto de Renda (IR), tampouco assaz restritiva, como a do IPI, a ponto de comprometer a sistemática da não-cumulatividade.

(...)

Nesse sentido, somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens a serem vendidos, dos quais decorrem o auferimento de uma receita é que podem ser considerados insumos.

Considera-se, pois, inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com embalagem para transporte.

Partindo, então, da premissa de que para se falar em insumo é necessária a vinculação do bem/serviço com a atividade fim da empresa e a aplicação deles ao processo produtivo dos bens destinados à venda é que se defende a manutenção das glosas realizadas pela fiscalização, segundo entendimento do CARF citado no cotejo da divergência.

Logo, tem-se por evidente que a decisão ora recorrida, ao alargar o conceito de insumos dado pelo art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, em razão de uma interpretação equivocada, acabou por criar dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei. Por este motivo, deve ser restabelecida a decisão de

primeira instância a qual analisou a questão sob o prisma correto, **restabelecendo-se as glosas relativas aos gastos com embalagens para transporte de produtos.**

Desta forma, diante de todo o exposto, deve ser mantida a decisão de primeira instância, mantendo-se a autuação fiscal, **no que se refere à concessão de crédito de PIS/COFINS não cumulativo como insumos dos valores relativos às embalagens para transporte.**

Portanto, à luz de toda a argumentação acima exposta, merece reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se a decisão de primeira instância de modo a indeferir, em sua totalidade, o pleito do contribuinte interessado.

Assim, a Fazenda Nacional suscitou divergência jurisprudencial, mas a fundamentação para a reversão da decisão recorrida fundou-se em tema diverso.

O princípio da dialeticidade implica no dever de fundamentação das razões recursais em cotejo com os fundamentos do acórdão recorrido.

Dessa forma, o Recurso Especial não pode ser conhecido, pois está vinculado à existência de divergência jurisprudencial.

#### **(ii) Distinção fática e jurídica entre os acórdãos recorrido e paradigma**

A decisão recorrida foi prolatada em 23 de março de 2023, tomando como conceito de insumo aquele dado pelo STJ, no julgamento em recurso repetitivo, do REsp nº 1.221.170/PR, como se vê do voto condutor:

Portanto, a matéria de fundo permanece em torno do conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS não cumulativos à luz do RESP nº 1.221.170/PR (julgado sob o regime de recursos repetitivos), consolidado na esfera Administrativa por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

Reproduzo o citado Parecer:

168. 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;

(...)

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);

Incontroverso, pois, que no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS será insumo aquele bem ou serviço necessário na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Logo, conhecer o objeto social do contribuinte é essencial para avaliação da aplicação do bem ou serviço e, conseqüentemente, a possibilidade de apuração dos créditos.

Em razão desse conceito dado pelo STJ, reverteu as glosas dos fretes contratados para o transporte de matéria-prima (açúcar, cana-de-açúcar, dentre outros).

Por sua vez, o paradigma nº 9303-005.553 foi proferido em 16 de agosto de 2017, logo em período anterior à decisão do STJ, que foi publicada em 24/04/2018. A Fazenda Nacional suscitou a aplicação da IN SRF 247/2002 e da IN SRF 404/2004. É nítido que o paradigma adotou o conceito restrito de insumo, não admitindo o critério da “essencialidade”, como se vê do voto condutor:

Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento da Cofins no regime da não cumulatividade previsto na Lei 10.833/2003. Como visto a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

**Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.**

O objeto de discussão no recurso especial da Fazenda Nacional é quanto à possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade da Cofins sobre: I) os custos/despesas com aquisições de embalagens e etiquetas utilizadas no transporte de produtos acabados; e II) despesas com fretes para transporte de insumos e produtos inacabados entre os estabelecimentos do sujeito passivo e entre estes e os dos produtores rurais seus parceiros.

(...)

**Porém, como já dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da essencialidade, adotados pelo acórdão recorrido e pela relatora do voto vencido.**

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento da Cofins:

(...)

Ora, segundo este dispositivo legal, somente geram créditos da contribuição os custos com bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos bens destinados a venda ou outros expressamente elencados na referida lei. Note que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não necessitaria ter descido a tantos detalhes.

No presente caso é incontroverso que as embalagens e etiquetas que se discute foram utilizadas no transporte de produtos acabados e não como insumos na produção dos produtos industrializados e vendidos. Por sua vez, as despesas com fretes para transporte de insumos e produtos inacabados entre os estabelecimentos do sujeito passivo e entre estes e os dos produtores rurais seus parceiros também não foram incorridas com a industrialização dos produtos vendidos.

Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que os gastos com aqueles bens e serviços são necessários à produção dos produtos fabricados e vendidos pelo contribuinte. Mas o legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviços e àqueles expressamente elencados nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente. Portanto, considerando que tais gastos não se enquadram no conceito de insumos nem foram utilizados diretamente na fabricação dos produtos não é possível tal creditamento, a não ser nas hipóteses expressamente previstas na legislação.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 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 nº 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Tal decisão é vinculante, nos termos do art. 99, do RICARF/2023 (art. 62, do RICARF/2015).

Assim, o acórdão recorrido utilizou o critério essencialidade e relevância, ao passo que o paradigma analisou o tema fora do contexto do REsp 1.221.170/PR.

Logo, se não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer do Recurso Especial.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator