



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.000580/2009-98  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-013.199 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 13 de abril de 2022  
**Recorrente** INDÚSTRIA DE MOLDURAS MOLDURARTE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO  
CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO.  
CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO.  
DESPESAS INCORRIDAS COM COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES.  
POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, *in caso*, capaz de gerar crédito da PIS e COFINS referente a despesas incorridas com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de matéria-prima.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte ao amparo do 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão n.º 3002-001.339, de 14 de julho de 2020, fls. 1.073 a 1.0881, assim ementado:

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

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006*

*COFINS NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO.*

*Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfação a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de*

*subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.*

**ACÓRDÃO RECORRIDO. LAPSO MANIFESTO. OCORRÊNCIA.**

*Verificado nos autos que o Acórdão recorrido cometeu erro na quantificação do crédito concedido, há que se reconhecer a existência de lapso manifesto e corrigir o valor do crédito concedido pela primeira instância.*

**AQUISIÇÃO DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO ADICIONAL.**

*Deve-se reconhecer o direito ao creditamento sobre as peças e serviços de manutenção, que guardam correlação de essencialidade com o processo produtivo da empresa.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Consta do dispositivo do Acórdão:*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o lapso manifesto cometido no Acórdão vergastado na quantificação do crédito concedido por aquela instância, corrigindo-o para RS 1.380,59 (mil trezentos e oitenta reais e cinquenta e nove centavos), e conceder o crédito adicional de RS 434,34 (quatrocentos e trinta e quatro reais e trinta e quatro centavos).*

A Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência em face do acórdão recorrido acima, a divergência suscitada é com relação à apropriação de créditos, na qualidade de insumo, sobre os combustíveis consumidos no transporte de matéria-prima.

O Recurso Especial da Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls.1158 a 1163.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pedindo o não conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte e caso conhecido que o mesmo seja e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

## **Voto**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

### **Da Admissibilidade**

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de admissibilidade:

*No que pertine aos pressupostos materiais do recurso especial, deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica.*

*A propósito da alegação recursal de que o combustível é utilizado nos caminhões próprios da empresa, para transporte das matérias-primas adquiridas à unidade fabril, a decisão recorrida entendeu que tais despesas não compõem o custo de aquisição das matérias-primas. Ressaltou que só dão direito a crédito os gastos com serviços de frete prestados por terceiros.*

*O Acórdão indicado como paradigma n.º 3402-007.336 está assim ementado:*

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

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

**CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN N.º 63/2018. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018**

*O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170 -PR (2010/0209115-0), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que "diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço", "constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço" ou "b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência".*

*Por outro lado, o critério de 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: a) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva" b) seja "por imposição legal."*

**CRÉDITOS. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DE MATÉRIA PRIMA.**

*Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, os gastos com combustíveis para abastecimento da frota essencial para o transporte das matérias primas utilizadas na atividade principal da pessoa jurídica propiciam a dedução de crédito como insumo.*

**PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.**

*Na não cumulatividade do PIS/COFINS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.*

**PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.**

*Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez*

*e certeza. Em se tratando de pedido de restituição, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.*

**TAXA SELIC. RESSARCIMENTO PIS/COFINS. SÚMULA CARF 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.*

*Recurso Voluntário Parcialmente Provido.*

*Diante de caso concreto em que o contribuinte utilizava-se "...de frota própria de caminhões no transporte de seus insumos e produtos, tendo em vista características particulares de seu processo produtivo...". E concluiu que o transporte realizado, pelas características intrínsecas da atividade empresarial, está diretamente ligado ao processo produtivo, razão pela qual as despesas realizadas nessa atividade enquadrar-se-iam "...no conceito de insumo, especialmente se analisadas à luz da essencialidade e relevância". Como consequência, reverteu as glosas procedidas pela Fiscalização.*

*O Acórdão indicado como paradigma n.º 9303-010.544 teve ementa lavrada nos seguintes termos:*

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

*Período de apuração: 01/01/2001 a 01/01/2002*

**CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETES E COMBUSTÍVEIS. TRANSPORTE DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.**

*Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre fretes e combustíveis*

*utilizados no transporte de matérias-primas e produtos intermediários empregados no processo produtivo.*

*A decisão solucionou divergência de interpretação do conceito de insumos para fins de tomada de créditos das contribuições sociais e sobre a possibilidade ou não de se apurar créditos com fretes e combustíveis atrelados ao transporte de matérias-primas e produtos intermediários empregados no processo produtivo.*

*Amparando-se no disposto no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, a decisão reconheceu como insumo gerador de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).*

#### *Cotejo dos arestos confrontados*

*Cotejando a decisão recorrida e o Acórdão nº 3402-007.336, parece-me 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. Com efeito, o acórdão indicado como paradigma, para decidir como decidiu, levou em especial consideração a especificidade do processo produtivo do contribuinte (atividade de industrialização, curtimento, beneficiamento e comercialização de couros e gorduras animal e vegetal). E como esse processo produtivo difere essencialmente daquele empregado pelo contribuinte ora recorrente, não há como estabelecer base de comparação para a dedução do dissídio interpretativo suscitado.*

*Nada obstante, a generalidade com que o voto condutor do Acórdão nº 9303-010.544 tratou da matéria, há de se reconhecer, diverge da especificidade adotada pelo Acórdão recorrido: o paradigma, com supedâneo nos §§ 139 a 141 do PN-Cosit nº 8, de 2018, reconheceu o direito ao creditamento sobre os gastos com combustível consumido em qualquer etapa do processo produtivo, inclusive no transporte de insumos; a decisão recorrida, em sentido contrário, defendeu*

*que, para ensejar o aproveitamento de créditos, os gastos com combustíveis deveriam compor o custo de produção.*

*Divergência bem configurada.*

Diante dos exposto conhecimento do Recurso Especial

### **Do Mérito**

No mérito, a divergência suscitada pela Contribuinte é com relação à apropriação de créditos, na qualidade de insumo, sobre os combustíveis consumidos no transporte de matéria-prima.

Nos casos que tratam de conceito de insumo está pacificado é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, foram definidos pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170. onde prevaleceu que se deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Importante ainda trazer que a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei n.º 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”:**

**Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.**

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas, quais sejam: os combustíveis consumidos no transporte de matéria-prima.

O Acórdão recorrido entendeu que as aquisições de combustíveis para transporte de matéria-prima não faz parte integrante do processo produtivo.

O inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

*“I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos*

*a) nos incisos III e IV do § 3o do art. 1º desta Lei; e*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2o desta Lei;*

*II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de **serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2 da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;*

O Contribuinte informa que tem como principal objeto social a fabricação de varetas de madeira para molduras "o combustível é utilizado **nos caminhões próprios da empresa, os quais transportam as matérias-primas (madeira) adquiridas à unidade fabril.** No caso concreto, não é possível realizar as atividades industriais da Contribuinte sem a movimentação da matéria-prima. Com o que, os combustíveis são considerados essenciais.

Ademais, quanto à possibilidade de se apurar créditos com fretes e combustíveis atrelados ao transporte de matérias-primas e produtos intermediários empregados no processo produtivo, vê-se que o próprio PN 5 reconheceu o direito ao crédito:

“[...]”

*139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.*

[...]

*141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).*

[...]

*144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc.”*

Assim, se o combustível está relacionado ao transporte da matéria-prima até a indústria para a realização da primeira etapa da industrialização, o mesmo deve ser considerado como custo/despesa com direito a crédito.

Vê-se que esse foi o entendimento da nossa turma, no Acórdão n.º 9303-010.544 de relatoria da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, senão vejamos:

*Ementa(s)*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
Período de apuração: 01/01/2001 a 01/01/2002  
CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETES E COMBUSTÍVEIS. TRANSPORTE DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.  
*Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre fretes e combustíveis utilizados no transporte de matérias-primas e produtos intermediários empregados no processo produtivo.*

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

