



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13609.902004/2014-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-001.704 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de maio de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	WD AGROINDUSTRIAL LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO NÃO SUJEITO AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas decorrentes das despesas de fretes na aquisição de cana-de-açúcar.

*Assinado Digitalmente*

Juciléia de Souza Lima, Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra despacho decisório, por meio do qual foi reconhecido parcialmente o direito creditório solicitado por meio do PER/Dcomp nº 37863.55746.210714.1.1.08-3145, referente à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) Não Cumulativa - Exportação relativa ao período compreendido entre 01/01/2013 e 31/03/2013.

Considerando que os créditos a descontar na apuração da Cofins e do PIS de incidência não cumulativa estão delimitados na legislação, a qual define o alcance dos insumos possíveis de creditamento, houve a reversão de diversas glosas através do proferimento do acórdão nº 02-96.293, julgado parcialmente procedente pela 6ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Belo Horizonte, conforme acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013*

*PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DETERMINAÇÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. MOMENTO.*

*As receitas vinculadas à exportação a serem consideradas para o cálculo do percentual dessas receitas sobre a receita bruta total, para fins de rateio dos créditos a serem aproveitados, são definidas na data de seu embarque para o exterior.*

*PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMO DO INSUMO. POSSIBILIDADE.*

*Os bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens que serão utilizados, pela mesma empresa, para produção ou fabricação de outros*

*produtos (insumo do insumo) são passíveis de creditamento no regime não cumulativo de PIS e Cofins.*

**PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO NÃO SUJEITO A PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

*O frete pago na aquisição de produto não sujeito ao pagamento da contribuição para o PIS e da Cofins não dá direito a creditamento no regime não cumulativo dessas contribuições.*

**PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CUSTOS E DESPESAS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO SUJEITOS A EXAUSTÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

*Os custos e despesas cujos valores de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado e que estejam sujeitos a exaustão permitem a apuração de créditos da contribuição para o PIS e da Cofins com base no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumo).*

**PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

*No regime não cumulativo de PIS e Cofins não existe previsão legal para apuração de créditos sobre valores pagos a título de locação de bens móveis.*

**PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.**

*O Recurso Especial nº 1.221.170/PR deu à expressão "produção de bens destinados à venda" (comum aos incisos II e VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) interpretação mais abrangente que aquela até então utilizada pela RFB, passando a abarcar todo o processo produtivo. Consequentemente, é possível a apropriação de créditos relativos à depreciação e à amortização de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.*

*Manifestação de Inconformidade*

*Procedente em Parte*

*Direito Creditório*

*Não Reconhecido*

Em sede de Manifestação de Inconformidade não houve reforma quanto ao percentual do rateio dos créditos entre as receitas vinculadas às vendas realizadas no mercado interno e aquelas vinculadas à exportação, com base na receita bruta, bem como, o julgador de piso manteve as seguintes glosas:

(i) frete decorrente de aquisições efetuadas com suspensão das contribuições;

(ii) despesas com locação de veículos; Todavia, resta esclarecer que em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente pleiteou, somente, a reversão do direito a crédito decorrente da contratação de fretes de aquisições efetuadas com suspensão das contribuições, restando, as demais matérias não impugnadas em seu Recurso Voluntário.

Em suma, é o Relatório.

## VOTO

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência de preliminares prejudiciais de mérito do Recurso, passo a apreciá-lo.

### II- DO MÉRITO

#### 2- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

*“(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”.*

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

*“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.*

*Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”*

*Restou pacificada no STJ a tese que: “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”.*

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles 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.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal

processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

### **Dos fretes decorrente de aquisições de bens (mercadorias) sem incidência das contribuições (PIS/COFINS)**

A Recorrente tem como atividade a produção de açúcar a granel e álcool etílico (anidro e hidratado) utilizando como insumo principal a cana-de-açúcar. Cultiva cerca de 90% da cana-de-açúcar utilizada na produção industrial e adquire os restantes 10% de terceiros, diretamente ou em sistema de parceria, na qual a WD fornece parte dos insumos para cultivo da cana.

Em sede de fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, entendeu-se que por previsão do art. 11, caput, da Lei nº 11.727, de 2008, e do art. 9º, III, da Lei nº 10.925, de 2004, a aquisição de cana-de-açúcar deve se dar com suspensão das contribuições de PIS e Cofins. Assim, não gera direito a crédito a compra da cana-de-açúcar para industrialização, com fundamento nos arts. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Em outros termos, entendeu o acórdão recorrido que os fretes e outras despesas necessárias na compra da cana-de-açúcar não estão atingidos pela suspensão de PIS/Cofins, mas não há previsão legal para a apuração de créditos, por si só, de gastos com esses insumos. Assim, se o insumo não dá direito a crédito, também não é possível creditar-se, em separado, de frete e outras despesas necessárias na sua aquisição. Concluiu-se que, sendo a cana-de-açúcar adquirida com suspensão de PIS e Cofins, não dando direito a crédito, os gastos com frete e outras despesas necessárias suportadas pelo comprador para transportá-la até a área produtiva da empresa também não dão direito ao crédito de PIS e Cofins.

Entretanto, com a devida vênia, entendo não assistir razão o julgador “a quo”. Explico.

Com efeito, segundo se colhe da decisão recorrida, houve o entendimento de que, considerando que haveria restrição ao fato de o frete pago pelo adquirente na aquisição de mercadorias, em si e por si, não consta como custo, despesa e encargo passível de creditamento de PIS e da COFINS no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por tal razão, o direito de crédito somente se justificaria se a própria mercadoria fosse geradora de crédito das

contribuições, aqui, indubitavelmente, aplicou-se o velho brocardo jurídico: “o acessório segue o principal”.

Entretanto, a meu ver, e, com a devida vênia, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as despesas comerciais com armazenagem e fretes na operação de venda têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

É de se registrar a contratação do frete é tributado pelas contribuições, ou seja, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela Impugnante será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Contudo, haja vista não haver controvérsia nos autos sobre os custos suportados pela Recorrente com relação aos fretes sobre os quais pretende o creditamento, e, considerando os mesmos fundamentos acima reproduzidos, merece para ser reconhecido o direito creditório relativo aos custos da contratação de fretes de aquisição de insumos realizadas pela contribuinte.

Por fim, a evitar a alegação de eventuais omissões, registro que ante a ausência de impugnação no presente Recurso, deixaram de ser apreciadas as glosas referente às contratações de veículos e ao percentual de rateio dos créditos entre as receitas vinculadas às vendas realizadas no mercado interno e aquelas vinculadas à exportação, com base na receita bruta.

Por todo exposto, voto por dar parcial provimento ao presente recurso voluntário reverter as glosas decorrentes dos custos da contratação de fretes para aquisição de cana-de-açúcar.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

Juciléia de Souza Lima