



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10480.720231/2017-98 |
| ACÓRDÃO | 3301-015.125 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 30 de abril de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | VETRUS S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (ANTIGA PAMESA DO BRASIL S/A) |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

PIS/PASEP E COFINS. PALLETS DE MADEIRA. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. PRODUTOS CERÂMICOS. FRAGILIDADE DO BEM. POSSIBILIDADE.

Os gastos com aquisição de pallets de madeira utilizados no transporte de produtos cerâmicos mostram-se indispensáveis à preservação da integridade física, da qualidade e da viabilidade de comercialização de bens reconhecidamente frágeis. Aplicação dos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR e da Súmula CARF nº 235.

PIS/PASEP E COFINS. SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE PASSAGEIROS. DESPESAS DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE VÍNCULO COM O PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Serviços prestados por pessoas jurídicas de natureza administrativa, tais como limpeza e informática, bem como despesas com locação de veículos de passageiros, não se enquadram no conceito de insumo, por não se aplicarem nem se consumirem no processo produtivo, sendo inviável o creditamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes da aquisição de pallets de madeira

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores (as) Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Rodrigo Kendi Hiramuki, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de autos de infração de PIS/Pasep e COFINS não cumulativos, relativos ao período de janeiro a dezembro de 2012, lavrados contra empresa cuja atividade consiste na industrialização, beneficiamento, comercialização, importação e exportação de produtos de porcelanato e cerâmica.

2. A fiscalização glosou créditos utilizados na apuração das contribuições, listados abaixo por entender que tais itens não se enquadram no conceito legal de insumo.

- (i) aquisição de pallets de madeira;
- (ii) serviços gráficos e de limpeza;
- (iii) despesas com locação de veículos.

3. A DRJ manteve integralmente as glosas relativas à aquisição de pallets de madeira, aos serviços de limpeza e gráficos, bem como às despesas com locação de veículos. A autoridade julgadora entendeu que os pallets constituem embalagens de transporte, utilizadas após a finalização do processo produtivo, não se incorporando ao produto durante a fabricação, razão pela qual não geram direito a crédito. Da mesma forma, os serviços glosados foram considerados de natureza administrativa ou indireta, sem aplicação direta no processo industrial, e a locação de veículos não encontra previsão legal como hipótese de creditamento no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário foi mantido.

4. Em sua defesa, a empresa alegou, em síntese, a nulidade do lançamento por suposta ausência de apuração da realidade dos fatos e uso de presunções pelo Fisco, além de violação aos princípios da legalidade, verdade material e não cumulatividade. Sustentou que os pallets seriam embalagens “one way”, indispensáveis à comercialização dos produtos e

integrantes do produto final, não retornando ao estabelecimento, o que lhes conferiria natureza de insumo. Argumentou ainda que os serviços e a locação de veículos seriam essenciais à atividade industrial e que o conceito de insumo deveria abranger todos os custos e despesas necessários à geração de receita.

5. Por fidedignidade processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto o relatório da decisão de piso da DRJ:

Relatório

1. A empresa acima identificada foi submetida a procedimento fiscal, que resultou na lavratura dos seguintes autos de infração, tendo em vista o desconto de créditos indevidos na apuração das contribuições, nos períodos de apuração de janeiro a dezembro/2012:

- auto de infração do Programa de Integração Social - PIS não cumulativo (fls. 2/10), que inclui o tributo, multa de ofício e juros de mora calculados até 01/2017, num total de R\$ 26.853,93;
- auto de infração da Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS não cumulativa (fls. 11/19), que inclui o tributo, multa de ofício e juros de mora calculados até 01/2017, num total de R\$ 123.941,35.

2. Os demonstrativos de apuração, cálculo dos juros e demais acréscimos legais, fazem parte dos referidos autos de infração.

3. No Relatório Fiscal (fls. 23/40) constam: informações sobre a empresa, que tem por objeto social a atividade de industrialização, beneficiamento, comercialização, importação e exportação de produtos relacionados à produção e beneficiamento de porcelanato e cerâmica; o procedimento fiscal realizado; o embasamento legal para aproveitamento dos créditos na modalidade não cumulativa. O presente caso trata do período de apuração de 01/2012 a 12/2012.

4. Do referido Relatório, se extrai os seguintes trechos:

(...)

III - DA TRIBUTAÇÃO DO PIS/COFINS:

- PERÍODOS DE APURAÇÃO 01/2012 A 12/2012

III.1 - VALORES REFERENTES À AQUISIÇÃO DE PALLETS DE MADEIRA INDEVIDAMENTE INCLUÍDOS NO ITEM BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

23.(...) Nesta planilha, foram apontadas as notas fiscais de AQUISIÇÃO que compuseram os créditos utilizados na apuração das contribuições, dentre as quais incluem-se as notas fiscais de aquisição de pallets, totalizadas mensalmente na Tabela abaixo e decorrentes de aquisições das empresas COOPERMAN SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO LTDA. e LUCIO F. FARIAS SERRARIA ME:

24. Como as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo

produtivo e que se destinam tão-somente para permitir ou facilitar o transporte dos produtos acabados não geram direito ao crédito, glosam-se estes valores.

(...)

III.2 - VALORES REFERENTES A SERVIÇOS INDEVIDAMENTE INCLUÍDOS COMO INSUMOS

34. Na Memória de Cálculo apresentada pelo contribuinte, foram apontadas notas fiscais de AQUISIÇÃO que compuseram os créditos utilizados na apuração das contribuições para o PIS e a COFINS, referentes a serviços considerados indevidamente como insumos, conforme Tabela abaixo:

35. Como se verifica, foram utilizados como créditos aquisições de serviços gráficos e impressos bem como serviços de limpeza, que, como se demonstra no presente item, não geram direito a crédito.

36. Os serviços considerados como insumos são aqueles aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto, entre os quais não se enquadram serviços de assessoria empresarial, consultoria, segurança, limpeza, recolhimento de detritos, que apenas indiretamente se vinculam à produção.

(...)

III.3 - VALORES REFERENTES A LOCAÇÃO DE VEÍCULOS INDEVIDAMENTE UTILIZADOS NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS:

49. Pela Memória de Cálculo, constata-se que foram utilizados como insumos os valores pagos à UNIDAS LOCADORA e à LOCALIZA RENT A CAR referentes a aluguel de veículos, conforme Tabela abaixo:

(...)

52. Os valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados do PIS e COFINS apurada em regime não cumulativo

(...)

5. A interessada tomou ciência dos autos de infração em 18/01/2017 (fl. 587), e interpôs a impugnação de fls. 593/627 em 16/02/2017 (fl. 590), na qual alega, em síntese, que:

- A impugnação é tempestiva.
- O desprezo à natureza das atividades da Impugnante e a necessidade de análise da destinação e utilização dos bens e serviços que foram alvo de glosas, sem conhecimentos do processo produtivo da impugnante, enseja a nulidade da glosa dos créditos.
- Não pode o Fisco fugir à sujeição aos princípios constitucionais da legalidade, tipicidade cerrada, imparcialidade, verdade material, presunção de inocência até prova em contrário e segurança jurídica.

- A regra a ser observada pelo Fisco é a de que a existência do fato conhecido que gera a presunção deve ser inequivocamente comprovado. Caso isso não ocorra, como de fato não ocorreu no caso dos autos, deve o lançamento ser anulado.
- Nem a lei nem a Fazenda Pública podem considerar ocorrido um fato imponible exclusivamente por mera ficção ou presunção.
- O Fisco não pode adotar critérios próprios (subjativos), em substituição aos permitidos pela Constituição e pelas normas infraconstitucionais.
- A autoridade administrativa se eximiu de realizar qualquer apuração da realidade dos fatos, através do levantamento de como os produtos adquiridos e serviços, cujos créditos foram glosados, eram utilizados no processo industrial pela Impugnante.
- Tenta o Fisco inverter o ônus probandi, transferindo o ônus da prova para o Contribuinte.
- Demonstrados os vícios insanáveis, requer seja integralmente anulado o lançamento.
- A Impugnante adota o regime de apuração com base no lucro real e, portanto, não poderia a autuação se basear pelas alíquotas da sistemática da cumulatividade, devendo ser aplicada a sistemática da não cumulatividade. Assim o lançamento é manifestamente nulo.
- Houve ofensa ao princípio da verdade material, pois o auto de infração foi baseado em presunções de que os pallets seriam utilizados apenas para facilitar o transporte das mercadorias.
- Traça o histórico da não cumulatividade do PIS e da COFINS. Afirma que apesar da ausência de restrição quanto à tomada de créditos, nos termos do art. 195, §12, da Constituição Federal, a Receita Federal do Brasil vem limitando o direito aos créditos ao interpretar o conceito de insumos nas Instruções Normativas 247/02, 358/03 e 404/04.
- Houve ilegalidade e inconstitucionalidade do lançamento, tendo em vista que glosado indevidamente crédito decorrente da aquisição de pallets, assim como da prestação de serviços por pessoas jurídicas e locação de veículos.
- O conceito de insumo compreende todos os custos e despesas necessários à atividade da empresa para obtenção de receita.
- A autoridade fiscal afastou o direito de crédito decorrente da aquisição de pallets.
- A legislação aplicável não faz tal distinção dos tipos de embalagens, podendo tal identificação ser aplicada por analogia ao que dispõe a legislação do IPI, que prevê existir embalagens de transporte e de apresentação.

- De acordo com a Portaria SECEX nº 10/2010, entende-se como "embalagem para transporte" a que se destinar exclusivamente para tal fim e for feito em caixas, caixotes, engradados, sacaria, barricas, latas, tambores, embrulhos e semelhantes, sem acabamento ou rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.
 - O conceito de embalagem para fins tributários está devidamente definido pelas razões acima, assim como se pode concluir que os pallets utilizados pela Impugnante podem ser enquadrados como embalagens para transporte de mercadorias, visando proteger e facilitar a armazenagem.
 - A modalidade de pallet que não retorna ao estabelecimento do fabricante e viabiliza o seu transporte e comercialização, denominada de "one way", afasta a glosa pretendida pela autoridade fiscal, pois representa embalagem a ser utilizada na saída da mercadoria. Não se trata de produto utilizado apenas para facilitar o armazenamento e locomoção de mercadorias, mas de bem que altera a apresentação do produto final, responsável pelo agrupamento necessário à comercialização e transporte com segurança e garantia de integridade, evitando atritos e quebras dos porcelanatos.
 - A não utilização dos pallets impossibilitaria os carregamentos dos produtos. Tal embalagem não retorna para a Impugnante, conforme fotografias acostadas (doc. 4), o que assegura o direito ao crédito requestado. Desde já, aquiesce com possível diligência para que confirmadas as suas alegações.
 - A autoridade fiscal relaciona outros serviços e bens que, em confronto com a regra da não cumulatividade, não ensejariam os créditos, deixando de observar a sua utilidade e imprescindibilidade na atividade desempenhada. São bens e serviços indispensáveis ao objeto social da Impugnante.
 - Requer seja julgada totalmente procedente a presente impugnação, para que seja anulado o lançamento.
 - Protesta e desde logo requer a produção de novas provas, pelos meios em direito permitidos, inclusive juntada de novos documentos.
 - Cita doutrinas, decisões administrativas e judiciais para corroborar seus entendimentos.
6. Os documentos apresentados com a impugnação encontram-se juntados aos autos (fls. 628/673).
 7. É o relatório.

6. A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, em novembro de 2019:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente será considerado nulo o ato administrativo praticado por agente incompetente. (Art. 59, I, do Decreto nº 70.235/1972)

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO.

O julgador da esfera administrativa deve observar as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

IMPUGNAÇÃO. PRODUÇÃO DE PROVAS.

No processo administrativo fiscal, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações da defesa.

Devem ser indeferidos os pedidos de diligência e perícia que deixam de atender aos requisitos previstos em lei e por serem prescindíveis ao caso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO.

Insumo, para fins de apuração de créditos não cumulativos do PIS, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda pela pessoa jurídica.

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO.

Insumo, para fins de apuração de créditos não cumulativos da COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda pela pessoa jurídica.

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. Em sede de recurso voluntário repisou-se a tese da impugnação.
8. É o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

9. O recurso voluntário é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos para tanto.

II. PRELIMINARES. DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. IMPROCEDÊNCIA.

10. A Recorrente sustenta, em preliminar, a nulidade do despacho decisório, sob o argumento de que a manutenção do lançamento teria se baseado em presunções acerca da utilização dos bens e serviços glosados, especialmente dos pallets, sem a adequada apuração da realidade fática e do processo produtivo.

11. Não procede a alegação.

12. Como sabido, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, a nulidade somente se configura nas hipóteses de incompetência da autoridade ou de cerceamento do direito de defesa, situações que não se verificam no caso concreto.

13. Ademais, verifica-se que os fundamentos invocados pela Recorrente para sustentar a nulidade dizem respeito, em verdade, à discordância quanto ao entendimento adotado pela fiscalização acerca do conceito de essencialidade e relevância, matéria própria de mérito, a qual será examinada oportunamente.

14. Desse modo, inexistindo vício formal ou material apto a macular o despacho decisório, rejeita-se a preliminar de nulidade.

III. MÉRITO

III.1. Contextualização processual. Do conceito de insumo à luz do RESP 1.221.170/PR

15. Inicialmente, o exame da legitimidade dos créditos apurados pelo contribuinte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade, impõe análise jurídica detida do conceito de insumo, à luz da legislação de regência e da jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça. Registre-se que tal consolidação jurisprudencial se aperfeiçoou após a prolação da decisão de primeiro grau ora recorrida.

16. Pois bem. Após décadas de debates doutrinários e oscilação jurisprudencial, a controvérsia interpretativa foi pacificada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos (Tema 779). Nesse precedente, fixou-se que a possibilidade de creditamento das contribuições deve ser aferida segundo os critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço aplicado no processo produtivo ou na prestação de serviços, in verbis:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE . CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO . DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

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.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se 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 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Fonte: STJ - REsp: 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/04/2018 RT vol . 993 p. 467

17. Conforme assentado no voto condutor, para efeito de creditamento no regime da não cumulatividade, considera-se insumo:

- (i) segundo o critério da essencialidade, o bem ou serviço cuja ausência impeça a realização da atividade-fim da empresa;
- (ii) segundo o critério da relevância, o item que, embora não estrutural, seja necessário à adequada consecução do processo, por força de exigência legal, regulatória ou tecnológica, cuja ausência comprometa a qualidade, a licitude ou a utilidade econômica ou jurídica do resultado final.

18. A técnica utilizada pelo Tribunal foi denominada “teste de subtração”, mediante o qual parte-se de uma descrição objetiva da cadeia produtiva e, em seguida, simula-se, em juízo hipotético, a retirada do bem ou serviço em análise. Se, sem ele, o processo não puder ser concluído ou o resultado final mostrar-se destituído de utilidade econômica ou jurídica, então conclui-se pela essencialidade ou relevância do item, qualificando-o, assim, como insumo. A aferição, por conseguinte, é casuística, dependente das peculiaridades tecnológicas, econômicas e regulatórias de cada atividade econômica.

19. Abaixo, sintetizam-se os elementos centrais da metodologia fixada pelo STJ, segundo o voto paradigma do REsp 1.221.170/PR:

Tabela 01: Critérios fixados pelo STJ

| Critério Jurídico-Interpretativo | Descrição Técnica-Operacional |
|----------------------------------|---|
| A) Essencialidade | O item é estrutural à atividade econômica, sendo sua ausência impeditiva da produção ou do serviço. |
| B) Relevância | O item não é incorporado fisicamente ao produto, mas é necessário por exigência normativa ou singularidade tecnológica. |

| | |
|------------------------------------|---|
| C) Teste de Subtração | Supressão hipotética do item na cadeia produtiva. Se a produção se inviabiliza ou o produto perde validade jurídica ou utilidade econômica, o item deve ser considerado insumo. |
| D) Limite Legal (Vedação Expressa) | Ainda que o item se revele essencial ou relevante, o crédito será indevido se houver vedação expressa nas Leis de regência (arts. 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e art. 3º da Lei nº 10.865/2004). |

Fonte: Elaborado pela Relatora.

20. Esses critérios, portanto, não admitem aplicação generalista ou presumida, devendo a aferição da natureza de insumo ocorrer caso a caso, à luz das provas técnicas e documentais produzidas pelo contribuinte, que demonstrem a função do bem ou serviço na operação empresarial, sua indispensabilidade e a inexistência de proibição legal ao creditamento.

21. A interpretação do REsp 1.221.170/PR pela Administração Tributária foi consolidada por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a qual reafirma a obrigatoriedade de observância do precedente judicial pelo Fisco federal, inclusive por seus órgãos consultivos e contenciosos, como a Receita Federal do Brasil e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

22. Consoante expressamente consignado na Nota SEI nº 63/2018, o ônus da prova incumbe exclusivamente ao sujeito passivo, que deverá demonstrar, mediante documentação idônea e tecnicamente lastreada, a indispensabilidade do bem ou serviço para a consecução de sua atividade econômica. Rejeita-se, por conseguinte, o creditamento com base em alegações genéricas ou práticas reiteradas de aquisição, sem o suporte de elementos materiais concretos, como laudos, pareceres técnicos, relatórios operacionais, ordens de produção e exigências normativas.

23. Nesse sentido, a correta aplicação do entendimento consolidado pelo STJ requer a observância de uma metodologia analítica estruturada, que contemple os seguintes cinco critérios sucessivos:

Tabela 02: Metodologia analítica de observância obrigatória pelo julgador

| Etapa Metodológica | Descrição Técnica |
|--------------------------------------|--|
| a) Mapeamento das etapas do processo | Identificação minuciosa e sequencial das fases que compõem o ciclo operacional da atividade empresarial, com especificação dos insumos |

| | |
|--|---|
| produtivo ou da prestação de serviço | materiais e imateriais empregados em cada uma delas. Deve ser documentada por fluxogramas, relatórios de produção ou ordens de serviço internas. |
| b) Aplicação do "teste de subtração" | Realização de juízo hipotético em que se simula a retirada do bem ou serviço da etapa onde é utilizado. Caso sua ausência inviabilize a execução da atividade-fim ou comprometa substancialmente a qualidade, conformidade legal ou valor econômico do produto final, infere-se sua essencialidade. |
| c) Verificação de imposição normativa específica | Análise da existência de norma legal, regulamentar ou setorial que imponha, como condição de exercício da atividade econômica, a utilização do bem ou serviço (ex.: normas da ANVISA, MAPA, IBAMA, Normas Regulamentadoras do MTE, Instruções Normativas fiscais, sanitárias, ambientais etc.). |
| d) Comprovação documental e técnica da função essencial ou relevante | Demonstração, por meio de documentos objetivos (laudos periciais, relatórios técnicos, fichas de EPI, notas explicativas, ordens de produção, pareceres de engenharia, auditorias internas, etc.), de que o item exerce papel indispensável ao desempenho da operação produtiva ou de serviço. |
| e) Análise da inexistência de vedação legal expressa ao creditamento | Confronto do item com os incisos e parágrafos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para verificar se recai sobre ele alguma hipótese expressa de vedação ao crédito. |

Fonte: Elaborado pela Relatora.

24. Conforme se observa, o conceito de insumo no regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins resulta da aplicação coordenada entre a jurisprudência vinculante do STJ e a orientação técnica da PGFN, observando-se, sempre, a realidade concreta da atividade econômica do contribuinte e a robustez do conjunto probatório apresentado.

25. Assim sendo referido critério metodológico será doravante utilizado na análise individualizada das glosas realizadas pela fiscalização (despacho decisório) e impugnadas em sede de recurso voluntário, em estrita observância à legalidade, à jurisprudência superior e aos princípios da razoabilidade fiscal e da segurança jurídica.

III.2. Glosas sobre a aquisição de pallets de madeira

26. A DRJ manteve a glosa dos créditos relativos à aquisição de pallets de madeira ao entender que tais bens não se enquadrariam no conceito de insumo. Segundo a decisão recorrida, os pallets são utilizados após a finalização do processo produtivo, com a finalidade de acondicionamento e transporte de produtos acabados, caracterizando-se como embalagens de transporte. À luz dos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e do disposto no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018,

concluiu-se que itens empregados apenas após o término da fabricação não geram direito ao creditamento de PIS e COFINS.

27. A Recorrente, por sua vez, sustenta que os pallets devem ser considerados insumos, porquanto indispensáveis à comercialização dos produtos. Argumenta que se trata de embalagens do tipo *one way*, ou seja, afirma que são embalagens descartáveis ou não retornáveis, utilizadas apenas no trajeto de ida e sem integração a sistemas de logística reversa, que acompanham o produto até o cliente final e são essenciais para o agrupamento, proteção, integridade e apresentação dos porcelanatos, sendo inviável o transporte sem sua utilização.

28. Aduz, ainda, que os pallets atendem aos critérios de essencialidade e relevância e que a decisão recorrida adotou conceito excessivamente restritivo de insumo, incompatível com a natureza do regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

29. No caso concreto, entendo que assiste razão à Recorrente.

30. Trata-se de empresa industrial do setor cerâmico, atividade que envolve a fabricação de bens reconhecidamente frágeis, suscetíveis a trincas, quebras e demais avarias durante as etapas de manuseio, armazenamento e transporte.

31. Nesse contexto, os pallets não se destinam meramente a facilitar o transporte de mercadorias acabadas, mas cumprem função essencial à manutenção da integridade física, à preservação da qualidade e à viabilização da própria comercialização dos produtos cerâmicos. Sua utilização mostra-se indispensável para evitar danos, assegurar o correto acondicionamento, permitir o empilhamento seguro e minimizar perdas, configurando-se como elemento diretamente relacionado à preservação do bem até sua entrega ao adquirente.

32. A subsunção do fato à norma conduz, portanto, ao enquadramento dessas despesas no conceito de insumo aplicável ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS, alinhando-se, ainda, à aplicação da Súmula CARF nº 235, segundo a qual as despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ.

33. Diante desse cenário, concluo que os pallets de madeira utilizados pela Recorrente no transporte de produtos cerâmicos configuram insumos para fins de creditamento no regime não cumulativo.

34. Reverso as glosas efetuadas quanto aos pallets de madeira.

III.3. Glosas sobre Outros serviços e bens. Das despesas de aluguéis de veículos e serviços prestados por pessoa jurídica.

35. A DRJ manteve a glosa dos créditos relativos às despesas com aluguéis de veículos e aos serviços prestados por pessoas jurídicas, por entender que tais dispêndios não se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração dos créditos não cumulativos do PIS e da

COFINS. Quanto aos serviços, consignou que se tratam de serviços gráficos, impressos e de limpeza, de natureza administrativa ou indireta, não aplicados nem consumidos no processo produtivo, razão pela qual não atendem aos critérios de essencialidade e relevância delineados pela legislação e pela jurisprudência do STJ.

36. Em relação à locação de veículos, a DRJ destacou a inexistência de previsão legal para o creditamento com fundamento no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ressaltando que o inciso IV do mesmo dispositivo autoriza apenas créditos relativos a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, não abrangendo veículos. Acrescentou que tais despesas tampouco se aplicam ou se consomem na fabricação dos produtos destinados à venda.

37. No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta, em síntese, que tanto os serviços contratados quanto as despesas com locação de veículos seriam indispensáveis ao desenvolvimento de suas atividades e à obtenção das receitas submetidas ao regime não cumulativo, alegando que a fiscalização teria adotado conceito excessivamente restritivo de insumo.

38. Não assiste razão à Recorrente.

39. No que se refere aos serviços prestados por pessoas jurídicas, conforme se verifica da planilha de glosas, trata-se de serviços de natureza eminentemente administrativa, como limpeza, informática e atividades correlatas. Embora úteis ao funcionamento da empresa, tais serviços não guardam relação direta com a fabricação dos produtos destinados à venda, não se enquadrando nos critérios normativos de essencialidade e relevância. Ademais, a Recorrente não individualizou os serviços contratados, limitando-se a alegações genéricas, insuficientes para caracterizá-los como insumos.

40. Quanto às despesas com locação de veículos, conforme destacado pela fiscalização e não impugnado de forma específica, trata-se de aluguel de veículos de passageiros, conforme documentação constante dos autos, em especial a peça nº 583-58 (doc. 12). Tais despesas ostentam natureza administrativa e portanto, não enquadráveis no conceito de essencialidade e relevância delimitada neste voto.

41. Diante desse contexto, não há como reconhecer que os serviços prestados por pessoas jurídicas ou as despesas com locação de veículos se enquadrem no conceito de insumo.

42. Assim, mantenho as glosas sobre despesas de aluguéis de veículos e serviços prestados por pessoa jurídica.

IV. DISPOSITIVO

43. DIANTE DO EXPOSTO, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, exclusivamente para reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes da aquisição de pallets de madeira.

44. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves