



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.900114/2016-45
ACÓRDÃO	3301-015.195 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GODIVA ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Exercício: 2012

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRODUTOS PERECÍVEIS. POSSIBILIDADE.

Embalagens de transporte utilizadas na conservação, integridade e qualidade de produtos perecíveis de origem animal qualificam-se como insumos relevantes, gerando direito a crédito no regime da não cumulatividade. Inteligência da súmula CARF 235.

INSUMOS. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS PRODUTIVOS. EMPILHADEIRAS, PALETEIRAS E CALDEIRAS.

Partes, peças e serviços destinados à manutenção de máquinas e equipamentos essenciais ao processo produtivo caracterizam-se como insumos aptos a gerar créditos.

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 reverter as glosas relativas aos créditos sobre embalagens de transporte, abrangendo caixas coletivas, caixas de papelão, pallets (paletes de madeira), cantoneiras, filmes plásticos e películas protetivas, bem como etiquetas e materiais de identificação de produtos, e sobre as partes, peças e serviços destinados à manutenção de empilhadeiras, paleteiras e caldeiras.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os (as) conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Rodrigo Kendi Hiramuki.

RELATÓRIO

1. O processo trata de Manifestação de Inconformidade apresentada pela GODIVA ALIMENTOS LTDA contra despacho da Receita Federal que reconheceu parcialmente créditos de PIS/Pasep (regime não cumulativo) relativos ao 4º trimestre de 2012, vinculados a vendas no mercado interno com alíquota zero, objeto de pedido de ressarcimento e compensação. A fiscalização entendeu que parte dos créditos foi apropriada de forma indevida, especialmente por estarem vinculados a receitas tributadas, a bens e serviços não considerados insumos, a aquisições não comprovadas ou a bens/serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, promovendo glosas relevantes e homologando apenas parcialmente as compensações declaradas.

2. Foram mantidas as glosas relativas: (i) a insumos vinculados exclusivamente a receitas tributadas no mercado interno (como manteiga e néctares), afastando o rateio proporcional; (ii) a embalagens para transporte e armazenamento de produtos acabados, como paletes de madeira, por serem consideradas dispêndios posteriores à finalização do processo produtivo; (iii) a materiais de escritório e outros itens da área administrativa; (iv) a combustível (GLP) utilizado em empilhadeiras, por ausência de comprovação de vinculação direta ao processo produtivo; (v) a fretes e serviços de transporte sem comprovação adequada da natureza do bem transportado ou de sua elegibilidade ao crédito; e (vi) a aquisições de bens e serviços não sujeitos à incidência de PIS/Cofins ou não comprovadas por documentação idônea. As glosas foram mantidas com base no conceito de insumo definido pelo STJ (REsp 1.221.170/PR) e sistematizado no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

3. A empresa alegou que o conceito de insumo deve ser amplo, pautado pelos critérios de essencialidade e relevância, sustentando que embalagens de transporte, paletes, materiais de limpeza, peças de manutenção, combustíveis e fretes seriam indispensáveis à preservação da qualidade dos alimentos e à viabilidade da atividade industrial. Argumentou também que a fiscalização teria aplicado critérios restritivos derivados do IPI, desconsiderado documentos apresentados e ignorado precedentes administrativos e judiciais favoráveis. O colegiado, contudo, acolheu parcialmente a defesa apenas para materiais de limpeza utilizados no ambiente produtivo da indústria alimentícia (peróxido de hidrogênio), reconhecendo crédito

adicional de R\$ 356,41, mantendo as demais glosas e julgando a manifestação procedente em parte.

4. Foram mantidas as glosas referentes a
- (A) Embalagens (pallets, caixas externas, filmes para transporte) utilizados para armazenamento e transporte de produtos acabados
 - (B) material de escritório
 - (C) combustíveis (GLP) usados em empilhadeiras sem comprovação de vinculação direta ao setor produtivo,
 - (D) peças de reposição e manutenção de veículos sem demonstração de uso no processo produtivo
 - (E) serviços de transporte e outros bens não comprovados ou não sujeitos à tributação, por não se enquadrarem no conceito legal de insumo ou por ausência de prova do direito ao crédito.

5. Assim, por fidelidade e economia processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto em complemento o relatório constante da decisão de primeira instância proferida pela DRJ, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório, de 04/07/2017, proferido pela DRF/Juiz de Fora, o qual deferiu parcialmente o crédito pleiteado no pedido de ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep MERCADO INTERNO nº 09935.53392.281113.1.1.10-3647 e homologou parcialmente as compensações declaradas nas Dcomp vinculadas ao pedido de ressarcimento, as quais encontram-se discriminadas no Despacho Decisório.

Por meio do Despacho Decisório de fl. 168, emitido tomando como base a Informação Fiscal, de 16/01/2017 (fls. 169/182), a delegacia de origem reconheceu parcialmente o direito creditório vinculado à receita de vendas no mercado interno não tributado, no 4º TRIMESTRE/2012, no montante de R\$ 56.225,41 (do valor solicitado de R\$ 122.845,04).

Consta na Informação Fiscal que os pedidos de ressarcimento de créditos não cumulativos – mercado interno com amparo no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, foram distribuídos para auditoria manual, cuja análise tomou como base os dados e valores informados nos Dacon e no sistema informatizado da RFB, bem como os

demaís documentos fornecidos pela interessada em atendimento às intimações expedidas.

Assim, considerando a legislação vigente na época da análise do direito creditório, as

operações indicadas pela contribuinte no Dacon como geradoras de crédito de PIS e Cofins, com incidência não cumulativa, e os documentos e informações apresentados, a fiscalização detectou a apropriação indevida de créditos vinculados à receita não tributada – mercado interno, relacionados a bens e serviços utilizados como insumos e excluiu da base de cálculo dos créditos os insumos que foram utilizados exclusivamente na produção de mercadorias vinculadas às receitas tributadas no mercado interno (manteiga e néctares), bem como as devoluções de vendas decorrentes de receitas tributadas.

Cientificada do Despacho Decisório em 13/07/2017, a interessada apresentou, tempestivamente, a Manifestação de Inconformidade de fls. 4/19, cujo teor será, a seguir, sintetizado.

Após discorrer brevemente sobre os fatos e fundamentação legal dos créditos, nos itens “I – DOS FATOS” e “II – DO FUNDAMENTO LEGAL”, expõe, no item “III – DAS RAZÕES DE REFORMA DO DESPACHO DECISÓRIO”, seus argumentos, discordando das glosas efetuadas pela fiscalização.

Assim, no subitem 3.1 - “DA ILEGÍTIMA EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS COM ORIGEM EM EMBALAGENS E BENS ADQUIRIDOS PARA USO E CONSUMO”, explica que a legislação que regula os créditos de PIS e Cofins relaciona os fatos geradores de créditos e neles enquadram-se as embalagens. Ocorre que o agente fiscal insiste na redução conceitual de insumo e aplica à contribuição para o PIS e a Cofins conceitos fixados pela legislação do IPI, totalmente sem fundamento para o caso em debate. Assevera que a classificação de “embalagens de apresentação” e “embalagens de transporte” utilizada pela autoridade fiscal para a glosa de créditos é fruto da interpretação dos agentes julgadores, haja vista que não consta em qualquer lei ou ato normativo que regula a não cumulatividade do PIS e da Cofins. Insiste que, sob todos os ângulos, se percebe a tentativa de aplicar às contribuições a legislação do IPI, já que inicialmente alega a necessidade de “contato/desgaste” do insumo no processo produtivo e, em seguida, se vale dos conceitos de embalagens para fins de IPI. Alega, contudo, que os créditos referente às embalagens glosadas se enquadram no conceito de insumo trazido pela IN SRF nº 404, de 2004, pois são embalagens necessárias à manutenção e que exercem função direta sobre o produto industrializado, qual seja, a preservação do produto final para que seja garantida a qualidade ao chegar ao consumidor final. Ademais, a referida IN não faz qualquer referência ao tipo de embalagem. Transcreve ementa de Acórdãos do CARF que, em seu entendimento, aplica-se ao seu caso por tratar de embalagem de alimentos e também demonstra que os “pallets”, os materiais de escritório/limpeza, peças para

reposição/manutenção e combustível (GLP) utilizado em empilhadeiras, cujos valores foram glosados, devem ser considerados insumos.

A seguir, no subitem 3.2 - “DA ILEGÍTIMA EXCLUSÃO DE CRÉDITOS SOBRE BENS E SERVIÇOS”, assevera que o conceito de insumos para fins da não cumulatividade do PIS e da Cofins é, sabidamente, muito amplo, indo muito além da simples interpretação dada pela norma infralegal, cuja base foi a legislação do IPI. Argumenta que o texto das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, revela que o legislador pretendeu alcançar todos os insumos utilizados na prestação de serviços, produção ou fabricação de bens de produtos destinados à venda. Explica que a questão já foi tema de decisões do CARF e de tribunais judiciais que em suas decisões entenderam que os créditos de PIS/Cofins devem abranger todo custo ou despesa necessária à atividade da empresa. Conclui que, tanto pelas decisões do CARF quanto pela decisões judiciais do TRF4, o conceito de insumos para PIS/Cofins é amplo e requer a análise de cada atividade a fim de que se identifique os itens que devem ser caracterizados como tal.

E, no subitem 3.3 – “GLOSAS RELATIVAS A AQUISIÇÕES NÃO COMPROVADAS DE BENS E SERVIÇOS”, explica que não se isentou de sua responsabilidade em apresentar documentos pertinentes como solicitado, não havendo nenhum descumprimento. Diz que a autoridade competente não analisou todos os documentos apresentados em ocasião anterior, o que gerou a falsa impressão de descumprimento de sua parte. Logo, se faz necessária nova análise de toda a documentação apresentada, de forma minuciosa de modo que seja viabilizada a defesa adequada aos seus direitos pertinentes e, aproveitando a oportunidade, em homenagem aos princípios da celeridade, transparência e cooperação, apresenta novamente toda a documentação correlata.

Requer, ante o exposto, que seja acolhida a Manifestação de Inconformidade e:

2. Que seja **definitivamente excluído e afastado o conceito de insumo** estabelecido e aplicado ao presente caso com base na IN 404/2004, **eis que em desacordo com as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como fere todos os preceitos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS regulada por estas leis, respectivamente;**
3. Que seja **determinada a reinclusão na base de cálculo de créditos** os valores glosados no despacho decisório relativos aos insumos, **embalagens para transporte, manutenção de empilhadeiras e paletes, peças utilizadas nas caldeiras e materiais de uso e consumo e, os bens e serviços glosados como aquisições não comprovadas**, eis que todos compõem o custo dos produtos industrializados pela Manifestante, foram por ela suportados, são onerados pelas contribuições para o PIS e a COFINS e atendem a condição de Insumo conforme determina a legislação de regência da matéria, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;
4. Que seja **reformado o Despacho Decisório ora guerreado para o fim de reconhecer os créditos da Manifestante de PIS NÃO-CUMULATIVO-MI referente ao 4ºT/2012**, vinculados ao processo em epígrafe, **com os ajustes requeridos nos itens anteriores**, eis que apurados na forma da legislação em vigor e de direito;

É o relatório.

6. DRJ :

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. RATEIO. RECEITAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO.

As despesas vinculadas apenas à receita tributada devem ser a elas atribuídas em sua totalidade, haja vista que o método de rateio proporcional de créditos, prevista no inciso II do §8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, somente é aplicado aos custos, encargos e despesas que sejam vinculados concomitantemente às receitas tributadas e não tributadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

PALETES DE MADEIRA.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se

ACÓRDÃO 3301-015.195 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
10640.900114/2016-45

PROCESSO

destinam tão-somente ao armazenamento e transporte dos produtos acabados, não geram direito a créditos de PIS/Pasep ou Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAL DE LIMPEZA. INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA.

Os materiais de limpeza são considerados insumos, passíveis de créditos não cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins quando aplicados no ambiente produtivo da empresa fabricante de gênero alimentício, haja vista que a sua falta implica substancial perda de qualidade do produto disponibilizado para venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MATERIAL DE ESCRITÓRIO.

IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com material de escritório não podem ser admitidas como geradoras de créditos, haja vista que não estão vinculadas à produção de bens, mas a outros setores da pessoa jurídica.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório
Reconhecido em Parte

7. Irresignada, a Recorrente interpôs, tempestivamente, o presente recurso voluntário defendendo em síntese:

8. É o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I DO CONHECIMENTO

9. De antemão, observo que o presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, tanto extrínsecos quanto intrínsecos, sendo inclusive tempestivo.

10. Dessa forma, conheço do recurso voluntário.

II MÉRITO

11. Inicialmente, importante consignar que s glosas relativas às rubricas combustíveis (GLP) utilizados em empilhadeiras, fretes na aquisição de insumos e fretes na movimentação interna produtiva foram mantidas pela DRJ.

12. No Recurso Voluntário, entretanto, a Recorrente não apresenta argumentação própria nem impugnação específica quanto a esses pontos, limitando-se à citação genérica de precedentes jurisprudenciais, sem estabelecer correlação direta com os fatos concretos dos autos ou enfrentar os fundamentos adotados na decisão recorrida.

13. Não há, no apelo, individualização da matéria, das operações, descrição das rubricas, indicação de documentos fiscais, nem demonstração objetiva da natureza dos bens transportados ou da vinculação dos combustíveis e dos fretes ao processo produtivo.

14. Assim, não tendo a Recorrente devolvido tais matérias à apreciação deste Colegiado, resta caracterizada a preclusão, mantendo-se, por conseguinte, as glosas correspondentes, nos exatos termos da decisão da DRJ.

15. Feitas essas considerações preliminares, passo à análise das rubricas que foram efetivamente objeto de contestação no Recurso Voluntário.

II.1 CONTEXTUALIZAÇÃO PROCESSUAL. DO CONCEITO DE INSUMO À LUZ DO RESP 1.221.170/PR

1. 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.

2. 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 SEQUINTES 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 nos 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.

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

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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

<u>Etapa Metodológica</u>	<u>Descrição Técnica</u>
a) Mapeamento das etapas do processo produtivo ou da prestação de serviço	Identificação minuciosa e sequencial das fases que compõem o ciclo operacional da atividade empresarial, com especificação dos insumos 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.

10. 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.

11. 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.

II.2 CRÉDITOS SOBRE EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRODUTO PERECÍVEL. POSSIBILIDADE

12. No tocante aos créditos sobre embalagens qualificadas como “embalagens de transporte”, a Fiscalização glosou os valores sob o fundamento de que tais gastos se referem a materiais utilizados apenas após o término do processo produtivo, para mera proteção e movimentação física das mercadorias (*caixas coletivas, caixas de papelão, pallets-paletes de madeira, Cantoneiras, filmes plásticos e películas protetivas e etiquetas e materiais de identificação de produtos*), não se confundindo com embalagens de apresentação do produto ao consumidor.

13. Com base na legislação de PIS/Cofins não cumulativas e no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, entendeu que somente bens e serviços que ingressem diretamente no processo de produção, ou que sejam indispensáveis à prestação de serviços, se enquadram como insumos. Assim, as embalagens de transporte teriam natureza de despesa logística ou comercial, alheia ao núcleo da atividade industrial, razão pela qual não gerariam direito a crédito.

14. A DRJ, ao examinar a manifestação de inconformidade, manteve essa compreensão, assentando que a distinção feita pela Fiscalização entre embalagem de apresentação e embalagem de transporte, com apoio em critérios adotados inclusive pela legislação do IPI, seria pertinente também para fins de PIS/Cofins.

15. No Recurso Voluntário, a empresa impugna especificamente essa glosa, sustentando que tem como principal produto de fabricação e comercialização de laticínios como leite longa vida apresentado em embalagens primária de 01 litro e queijos, requeijão, ricota, manteiga apresentados em embalagens primárias de 150 gramas e até no máximo 3kg para os demais produtos.

16. Especifica a Recorrente ainda em seu recurso voluntário que:

“1. No que se refere ao **leite longa vida**: a embalagem – caixa - tem o padrão pré definido de 12 unidades, tendo em vista a sua apresentação ao consumidor final e respeitando os hábitos de consumo do mercado brasileiro para tal produto. (...) A comercialização do produto leite não se dá apenas em unidades de 1 litro, mas sim em unidades de caixas contendo 12 litros. Desta forma, a embalagem é do produto e não simplesmente para transporte. Ainda, há que se considerar que a caixa longa vida não pode ser amassada ou molhada, tampouco perfurada, pois, qualquer amassamento ou umidade causará a deterioração do produto ou perda total do produto.

2. No que se refere aos **demais produtos como ricota, requeijão, manteiga e queijos diversos**: a embalagem – caixa – tem padrão pré-definido de acordo com o produto e pode acomodar por exemplo 24, 16, 9, etc. No entanto todas visam conservar o produto, sua qualidade e condições de consumo.

3. **Cantoneiras, etiquetas e filme plástico** – a própria denominação já nos indica sua utilização e necessidade na industrialização de lácteos, uma vez que os produtos perecíveis não podem sofrer avarias em qualquer etapa que precede seu consumo, sob pena de deterioração e perda total do mesmo. Igualmente, e não menos importante, os produtos precisam ser identificados, o que torna a etiqueta um insumo diretamente vinculado a industrialização.

(...) produtos tão perecíveis como o leite e derivados exigem cuidados específicos no seu acondicionamento para que permaneçam garantidas as propriedades para consumo humano. Acondicionar adequadamente o produto é uma das etapas do processo produtivo, como também é condição da Vigilância Sanitária. Produtos perecíveis com embalagens avariadas são descartados ou devolvidos como impróprios para consumo.

17. Pois bem. Neste ponto assiste razão à Recorrente.

18. Conforme, inclusive, consta do Recurso Voluntário, as embalagens utilizadas pela contribuinte não possuem caráter meramente estético-comercial, mas desempenham função eminentemente sanitária, garantindo que o produto perecível se mantenha próprio para consumo durante o armazenamento, o manuseio e o transporte.

19. Com efeito, o Decreto nº 9.013/2017, que regulamenta a Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950, e a Lei nº 7.889, de 23 de novembro de 1989, ambas relativas à inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal, expressamente inclui a embalagem no rol de etapas sujeitas à inspeção e fiscalização sanitária, nos seguintes termos:

Art. 5º Ficam **sujeitos à inspeção e à fiscalização previstas** neste Decreto os animais destinados ao abate, a carne e seus derivados, o pescado e seus derivados, os ovos e seus derivados, o **leite e seus derivados** e os produtos de

abelhas e seus derivados, comestíveis e não comestíveis, com adição ou não de produtos vegetais.

Parágrafo único. **A inspeção e a fiscalização a que se refere este artigo abrangem, sob o ponto de vista industrial e sanitário, a inspeção ante mortem e post mortem dos animais, a recepção, a manipulação, o beneficiamento, a industrialização, o fracionamento, a conservação, o acondicionamento, a embalagem, a rotulagem, o armazenamento, a expedição e o trânsito de quaisquer matérias-primas e produtos de origem animal.**

(grifo da relatora)

20. Nesse contexto fático-regulatório, e aplicando-se a matriz metodológica de análise de insumos assentada no item III.1 desta peça (critérios de essencialidade e relevância), é possível afirmar que as embalagens de transporte utilizadas nos produtos da Recorrente atendem, ao menos, ao critério de relevância, na medida em que são imprescindíveis para garantir a qualidade, a integridade e a aptidão para consumo dos alimentos perecíveis que produz.

21. Não se trata de mera despesa logística ou comercial, mas de elemento integrante do conjunto de exigências sanitárias impostas pelo ordenamento jurídico para que o produto possa ser colocado no mercado.

22. Aliás, esse tem sido, de forma expressa, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF sobre o tema, conforme se extrai do seguinte julgado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

(...)

CRÉDITO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por garantirem a qualidade dos produtos, mantendo a sua integridade.

Fonte: Processo nº 10925.901492/2018-11, Acórdão nº 9303-016.903 – CSRF/3ª Turma, sessão de 27 de agosto de 2025, Recurso Especial do Procurador, Recorrente: Fazenda Nacional, Interessado:

Cooperativa Central Aurora Alimentos.

23. Diante desse quadro normativo, fático e jurisprudencial, concluo que, para a atividade específica desenvolvida pela Recorrente (indústria de produtos perecíveis de origem animal), as embalagens de transporte qualificam-se como insumos relevantes para fins da não cumulatividade da Cofins.

24. Ademais, a que se aplicar a súmula 235:

SÚMULA CARF Nº 235

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

25. A aplicação do referido enunciado é obrigatória, independentemente de entendimento pessoal desta Relatoria, por força do art. 72 do Regimento Interno do CARF, que confere efeito vinculante às súmulas aprovadas.

26. A inobservância injustificada de súmula vinculante constitui infração ao dever funcional do Conselheiro, podendo inclusive ensejar a perda do mandato, nos termos do art. 85, VI, do RICARF.

27. Nesse sentido, revento as glosas sobre embalagem para transporte abrangendo (i) caixas coletivas, (ii) caixas de papelão, (iii) pallets-paletes de madeira, (iv) Cantoneiras, (v) filmes plásticos e películas protetivas e (v) etiquetas e materiais de identificação de produtos.

II.3 DAS GLOSAS RELATIVAS A BENS ADQUIRIDOS PARA USO E CONSUMO NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS: GLOSAS SOBRE MANUTENÇÃO DE EMPILHADEIRAS, PALETEIRAS E PEÇAS UTILIZADAS NAS CALDEIRAS; DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

II.3.1 CRÉDITOS SOBRE MANUTENÇÃO DE EMPILHADEIRAS, PALETEIRAS E PEÇAS UTILIZADAS NAS CALDEIRAS (BENS E SERVIÇOS).

28. A DRJ manteve a glosa, sob o fundamento de que materiais de uso e consumo, em regra, não se enquadram como insumos quando não demonstrada sua aplicação direta no processo produtivo. Destacou que apenas os materiais expressamente reconhecidos (como material de limpeza em ambiente produtivo) poderiam ensejar crédito, afastando os demais por suposta natureza genérica ou acessória.

“Vê-se, dessa forma, que não há nenhum impedimento para a apuração de créditos em relação aos combustíveis e lubrificantes vinculados à produção de bens. No caso sob análise, a contribuinte informa que o gás GLP é utilizado nas empilhadeiras, sem contudo especificar a vinculação da empilhadeira ao setor produtivo, inviabilizando a análise e o reconhecimento do direito creditório. Isso

porque, a consideração como insumo é vedada se a utilização de combustível ocorrer após a finalização do processo produtivo, na movimentação do produto acabado, por exemplo, ou na atividade comercial. Assim, devido à falta de comprovação que o combustível foi utilizado em empilhadeiras vinculadas ao setor produtivo, devem ser mantidas as glosas efetuadas. (pagina 14, do acórdão 109.008.679)

29. A Recorrente, por sua vez, defende em síntese a interpretação ampliativa e funcional, baseada na essencialidade e relevância, sustentando que manutenção, peças e materiais operacionais são indissociáveis do processo produtivo e que a decisão recorrida viola a lógica do regime não cumulativo.

30. O tema não é novo no âmbito do CARF, cuja jurisprudência já reconheceu, em diversas oportunidades, a natureza de insumo de bens e serviços destinados à manutenção de equipamentos indispensáveis à atividade produtiva.

31. À luz do conceito de insumo já delineado neste voto e considerando as premissas fático-jurídicas dos autos, cumpre registrar que não há controvérsia quanto à atividade exercida pela Recorrente, consistente na industrialização de produtos lácteos.

32. Nesse contexto, é inequívoco que empilhadeiras e paleteiras constituem máquinas e equipamentos essenciais para o correto manuseio, deslocamento e acondicionamento de insumos, produtos em elaboração e produtos acabados, evitando danos, perdas e perecimento de mercadorias altamente perecíveis, como o leite e seus derivados.

33. Assim, sem a adequada manutenção e a substituição periódica de peças, tais equipamentos não podem operar regularmente, o que paralisaria ou comprometeria significativamente a atividade industrial, evidenciando a essencialidade desses dispêndios. Esse entendimento, ademais, não se mostra isolado no âmbito desta Relatoria, encontrando respaldo em precedentes desta Corte Administrativa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010
CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

O Conceito de insumo deve ser aferido a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço dentro do desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte .

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. SALDO DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO EM OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS.

Créditos acumulados de períodos anteriores cujos montantes já foram objeto de pedidos de ressarcimento em outros processos administrativos não podem ser considerados no cálculo dos créditos dos períodos subsequentes .

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS. GRAXAS. FERRAMENTAS . POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de bens e serviços de manutenção e limpeza de equipamentos e máquinas, dentre os quais a graxa, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei. Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição.

CRÉDITO . EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei. CRÉDITO .

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO OU AMORTIZAÇÃO. BENFEITORIAS NO ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a créditos da contribuição não cumulativa os encargos de depreciação ou amortização decorrentes da ativação de bens e serviços destinados à realização de benfeitorias em bens do Ativo Imobilizado, desde que comprovadamente utilizados na produção, observados os demais requisitos legais .

CRÉDITO. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS. COMBUSTÍVEIS . LUBRIFICANTES. TACÓGRAFOS. FILTROS DE ÓLEOS. OUTROS PRODUTOS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM VEÍCULOS AUTOMOTORES . POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa os dispêndios com peças de reposição, serviços, combustíveis, lubrificantes, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços consumidos em veículos automotores, desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA/PRODUTOS . POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa os bens utilizados em embalagem e na movimentação de carga, observados os demais requisitos da lei.

INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO . IMPOSSIBILIDADE.

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao

pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS SEM DIREITO A CRÉDITO . POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de produtos sem direito a crédito, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA . IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA . POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de leite in natura, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite in natura, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO . POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado (aparelhos de ar-condicionado, equipamentos de ventilação, equipamentos contra pragas, equipamentos de limpeza, ferramentas e iluminação), desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

OUTRAS OPERAÇÕES. AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO E COMPROVAÇÃO . CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Operações não identificadas e não comprovadas não geram direito a créditos da contribuição não cumulativa.

CORREÇÃO MONETÁRIA . APLICAÇÃO DA SELIC. POSSIBILIDADE

De acordo com entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática de recursos repetitivos (tema 1033 - RESP 1.767.945/PR) deve ser reconhecido o direito à correção da Selic, nos termos do artigo 148 da Instrução Normativa RFB nº 2055/21 sobre créditos não ressarcido ou não compensado a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido de ressarcimento .

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 10410.901487/2014-85 3002-002.893, Relator.: MARCOS ANTONIO BORGES, Data de Julgamento: 16/07/2024, Data de Publicação: 21/10/2024)

34. Diante disso, revento as glosas incidentes sobre os serviços e partes e peças destinadas à manutenção de empilhadeiras, paleteiras e caldeira, reconhecendo-as como insumos aptos a gerar créditos no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

II.3.2 CRÉDITOS SOBRE MATERIAIS DE USO E CONSUMO

35. Neste tópico, a Recorrente alega que os materiais de uso e consumo vinculados à produção, excluídos aqueles de caráter administrativo, devem gerar crédito de PIS e Cofins por serem essenciais ao processo produtivo, à luz dos critérios da essencialidade e da relevância. Sustenta, ainda, que a classificação contábil como “uso e consumo” não afasta o direito ao crédito quando o item é consumido no ambiente produtivo e sua ausência compromete a continuidade, a segurança ou a qualidade da produção.

36. Todavia, a Recorrente não se desincumbe do ônus de especificar minimamente quais seriam os bens de uso e consumo alcançados por sua pretensão, limitando-se a alegações genéricas de que se tratariam de materiais operacionais empregados na produção, sem individualização das rubricas, descrição funcional dos bens ou demonstração concreta de sua vinculação direta ao processo produtivo.

37. Diante da ausência de dialeticidade mínima e do não atendimento ao ônus probatório que lhe compete, especialmente quanto à identificação e comprovação dos bens cuja essencialidade pretende ver reconhecida, nego provimento ao recurso neste ponto.

III CONCLUSÃO

38. DIANTE DO EXPOSTO, voto por acolher o Recurso Voluntário e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas aos créditos sobre embalagens de transporte, abrangendo caixas coletivas, caixas de papelão, pallets (paletes de madeira), cantoneiras, filmes plásticos e películas protetivas, bem como etiquetas e materiais de identificação de produtos, e sobre as partes, peças e serviços destinados à manutenção de empilhadeiras, paleteiras e caldeiras.

39. É como voto.

ACÓRDÃO 3301-015.195 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
10640.900114/2016-45

PROCESSO

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves