



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10650.900673/2012-11
ACÓRDÃO	3102-003.658 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO CBMM
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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 de produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica, não se confundindo com custos e despesas da atividade empresarial como um todo. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETES.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito

à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins. Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra. Tratando-se, porém, comprovadamente, de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos se, e na proporção que, o bem a compuser.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. *PALLETS* E *BAGS*. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (*pallets* e *bags*) utilizados para transporte de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção dão direito ao aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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 de produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica, não se confundindo com custos e despesas da atividade empresarial como um todo. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e

escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETES.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins. Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra. Tratando-se, porém, comprovadamente, de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos se, e na proporção que, o bem a compuser.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. *PALLETS* E *BAGS*. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (*pallets* e *bags*) utilizados para transporte de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção dão direito ao aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, em votar da seguinte forma: i) por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as seguintes glosas, na forma como estão identificadas no Relatório Fiscal de e. fls. 783 a 840, do processo nº 10650.721683/2013-64: a) bens utilizados na conservação patrimonial, segurança e meio ambiente, e medicina do trabalho; b) bens utilizados na pesquisa, melhorias e experiência; c) bens utilizados na manutenção elétrica e eletrônica; d) bens utilizados na centro de custos não produtivos; d) bens não consumidos, nem aplicados no processo produtivo; e) hipoclorito de sódio; f) fretes; g) beneficiamento; h) pagamentos à

COMIPA; i) serviços de manutenção patrimonial, segurança e meio ambiente; j) serviços de pesquisas e melhoria de processos; l) serviços de manutenção; m) serviços em centros de custos não produtivos; n) serviços em pó de alumínio e catodo de níquel; o) serviços sanitários; p) máquinas e equipamentos do ativo imobilizado de centros de custos indiretos; q) pagamentos à comipa, referentes ao ativo imobilizado em centro de custo de mineração; r) bens não utilizados na produção; s) gastos referentes ao centro de pesquisas – laboratório – anexo iii; t) despesas de depreciação que foram utilizadas como crédito, junto com o custo da aquisição dos ativos imobilizados e obras – anexos vi e ix; e u) óleo diesel, conforme relatório de diligência, item 1.11. Os (as) conselheiros (as) Wilson Antonio de Souza Corrêa e Joana Maria de Oliveira Guimarães davam provimento em maior extensão para reversão também da glosa de óleo diesel mantida pelo relator; e ii) por maioria de votos, para reverter a glosa das despesas com embalagens de transporte dos pallets e bags. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Jorge Luís Cabral (relator). Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Winderley Moraes Pereira (substituto[a] integral), Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Fábio Kirzner Ejchel, substituído pelo conselheiro Winderley Moraes Pereira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-68.522, proferido pela 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto

Alegre/DRJPOA, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem representar os fatos, reproduzo parcialmente o relatório do Acórdão de Primeira Instância:

Trata o presente de Pedido de Ressarcimento (PER) combinado com Declarações de Compensação (Dcomp) referentes a crédito de Pis/Pasep não cumulativo – exportação do 1º trimestre de 2009. O valor pleiteado como crédito (antes das compensações) somou R\$ 868.890,56, apresentado no pedido de ressarcimento constante dos autos (fl 3).

O despacho decisório (fls. 24 a 31) deferiu o valor de R\$ 725.591,55, sendo as compensações homologadas até o limite do crédito, por decorrência. Os documentos e planilhas de análise foram cientificados ao contribuinte, sendo que também foi lavrado Auto de Infração que contemplou a auditoria realizada em todo o período de 2009, sob controle do processo administrativo nº 10650-721.683/2013-64. O autos de infração e relatório fiscal, onde consta o detalhamento de todas as glosas, foi anexado também neste processo (fls. 166 em diante).

A empresa optou pelo Lucro Real anual e apura as contribuições sob o regime não-cumulativo. A legitimidade dos créditos e apuração das contribuições foi auditada, sendo a escrituração contábil e fiscal da empresa cotejada com as declarações e demonstrativos entregues. Foram apuradas infrações decorrentes da apuração indevida de créditos.

As infrações foram esquematizadas conforme abaixo (mantida a numeração do Relatório Fiscal e incluídos apenas os itens objeto de glosa).

1- Bens utilizados como insumos:

1.1 Conservação patrimonial, segurança, meio ambiente e medicina do trabalho – conservação e proteção de pessoas e patrimônio e preservação do meio-ambiente;

1.2 Pesquisas, melhorias e experiências – desenvolvimento e inovações;

1.2.1. Centro de Pesquisas (LAB);

1.3 Manutenção eletrônica e instrumentação - partes e peças relativas à elétrica ou eletrônica de uso geral na planta industrial, que não se incorporam ao produto ou se desgastam diretamente com a produção;

1.4 Registrados em centros de custos não produtivos - águas, resíduos e efluentes (ARE), manutenção civil (MAC); administração Araxá (AXA);

1.5 Bens não consumidos nem aplicados ao processo produtivo - referem-se a aquisições de bens que não se caracterizam como insumo, materiais partes e ferramentas diversas, melhorias de instalações, manutenção elétrica e hidráulica, tubulações entre outros, sendo que diversas peças descontadas como despesa posteriormente vieram a compor valor de bens do imobilizado, descontadas pelo contribuinte através da depreciação;

1.5.1 Utilizados para transportar produtos - só são permitidos créditos sobre as embalagens utilizadas durante o processo de fabricação, ou que se incorporam ao produto. As embalagens de acondicionamento ou de transporte não dão origem a créditos;

1.5.2 Hipoclorito de sódio – utilizados ou consumidos no tratamento de água ou rejeitos, não sendo passível de creditamento;

1.6 Investimentos ativados – bens e principalmente fretes incluídos na base dos créditos como despesa e também ativados, assim como fretes utilizados no transporte de bens que vieram a compor o ativo permanente;

1.7 Bens ativáveis – bens ou partes e peças adquiridas antes da imobilização e descontadas diretamente, sem incluir na base da depreciação. São bens de valor elevado e, em sua maior parte, agregados a imobilizados que estavam sendo constituídos, incluindo componentes agregados a imobilizados totalmente depreciados – que poderiam gerar novos encargos de depreciação;

1.8 Fretes - despesas de fretes internos, em grande parte de equipamentos enviados para conserto;

1.9 Beneficiamento - serviços de beneficiamento de lingotes de alumínio e, principalmente, fretes desses lingotes. Estes, não se referem ao processo produtivo do produto vendido.

1.10 Pagamentos a COMIPA - Custos operacionais COMIPA (Companhia Mineradora do Piracloro de Araxá), sejam ressarcimento do custo de sua controlada ou apoio financeiro no período, não se caracterizam como serviços prestados para a produção;

1.11 Óleo diesel - –Glosado a parte consumida em máquinas e veículos que não são do processo produtivo;

2- Serviços utilizados como insumos:

2.1 Conservação patrimonial, segurança e meio ambiente – contas contábeis de despesas, não enquadradas como insumos (31101301 - Manutenção Civil, 31101304 - Pintura de Equipamentos, 31101412 - Limpeza Geral, 31101315 - Melhorias em Segurança, 31101406 - Pró Araxá, e 31101314 - Manutenção de Barragem);

2.2 Pesquisas e melhorias de processos - contas contábeis de despesas, não enquadradas como insumos (31101423 - Pesquisas e Desenvolvimento de Processos e 31101310 - Melhoria de Processos);

2.3 Manutenção eletrônica e instrumentação - (conta 31101311) são serviços de assistência técnica, inspeção, calibração e manutenção;

2.4 Serviços registrados em centros de custo não produtivos - sem aplicação direta ou desgaste na fabricação (AXA - Administração Araxá, CAH - Casa de Hóspedes; LAB - Centro de Pesquisas, ARE - Águas, Resíduos e Afluentes, MEA - Meio Ambiente, Esgoto e Água, ENE - Energia; EXP - Expedição);

2.5 Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo – como exemplos análise química, inspeções, jateamento, topografia, recondicionamento de motor automotivo, assistência técnica entre outros;

2.5.1 Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo / Beneficiamento - em lingotes de alumínio e cátodo de níquel, aplicados em estabelecimentos das contratadas e também não diretamente nº produto, mas para gerar os insumos a serem utilizados;

2.5.2 Serviços sanitários para exportação - pós-produção;

2.5.3 Serviços em bens utilizados para movimentar e transportar produtos -reforma e restauração de tampas, paletes, containeres etc.;

2.6 Investimentos ativados / serviços - São serviços apropriados em contas do ativo imobilizado que contribuíram para o resultado de mais de um exercício, cujos créditos só poderiam ser apropriados por meio da depreciação;

2.7 Dispêndios com serviços ativáveis – serviços que proporcionam um tempo de vida útil superior a um ano, como de montagem de tubulações, conserto de correia entre outros, que foram descontados como despesa operacional;

3- SEM GLOSA;

4- Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas -Glosados os casos não contemplados na norma, referentes a aluguéis de veículos, sendo inclusos serviços de transporte, movimentação e elevação de materiais;

5- SEM GLOSA;

6- Base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado – com base no valor de aquisição:

6.1 Centros de custos indiretos – AGU - Abastecimento e Tratamento de Água, ENE – Subestação Energia Elétrica);

6.2 Centro de custo: Mineração – os serviços estão a cargo da COMIPA (Companhia Mineradora do Pirocloro de Araxá), assim foram glosados os créditos decorrentes de depreciação das máquinas e equipamentos respectivos;

6.3 Bens não utilizados na produção ou fabricação dos produtos vendidos - inclui armário, aparelho de ar-condicionado, carregador de bateria, estudo geotécnico, software de alarme, entre outros;

7- Ajustes positivos de créditos - incluído crédito para setembro de 2009 que informa tratar-se de créditos de 04/2009 a 09/2009 referentes a remessas de lingotes de alumínio para beneficiamento, sendo que não é hipótese de creditamento (já abordado) e não foi apurado na competência;

8- Bens utilizados como insumos – importação:

8.1 Agregados a imobilizados em andamento - glosa dos valores de aquisições que foram agregadas de imobilizado em andamento, condição para a qual só é admitido crédito conforme art. 15, V, da Lei 10.865/2004, ou opcionalmente na forma do parágrafo 7º do citado artigo;

8.2 Frete importação – Não há previsão de crédito na importação, uma vez que a Lei 10.865/2004 não contemplou o frete.

(...)

Assim decidiu a Autoridade Administrativa de Primeira Instância:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009***DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.***Regra geral, as decisões administrativas têm eficácia inter-partes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissivo legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.***ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009***PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.***Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e prestar liquidez e certeza ao direito alegado.***PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.***Ausentes os requisitos legais de admissibilidade e demonstrada a desnecessidade, indefere-se pedido para nova remessa em diligência.***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP***Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010***REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.***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 de produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica, não se confundindo com custos e despesas da atividade empresarial como um todo. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.***INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.***Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.***APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETES.***Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins. Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra. Tratando-se, porém, comprovadamente, de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos se, e na proporção que, o bem a compuser.***INSUMOS. SERVIÇOS DE BENEFICIAMENTO.***Os serviços de beneficiamento, para obtenção de bens utilizados no processo de produção dos produtos de ferro-nióbio, podem ser incluídos na base de cálculo do crédito da não-cumulatividade.***INSUMOS. EMBALAGEM.***O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem de apresentação, que se agrega ao produto durante o processo produtivo. A embalagem de transporte não se configura como insumo.***INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. GASTOS POSTERIORES.***O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens ou bens, inclusive do imobilizado, utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, como no caso do transporte e limpeza de resíduos.***MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS IMPORTADOS.

Para os bens importados, o crédito é o previsto na Lei 10.865/2004, sendo calculado com base no valor utilizado para o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação ou Cofins-Importação recolhidas na entrada no território nacional acrescido, quando for o caso, do valor do IPI vinculado à importação.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 09 de junho de 2020, e apresentou Recurso Voluntário no dia 09 de julho de 2020.

Em seu Recurso Voluntário, alega o seguinte:

- I. Inicialmente requer que sejam sobrestados os processos 10650.900674/2012-57, 10650.900675/2012-00, 10650.900676/2012-46, 10650.900677/2012-91, 10650.900678/2012-35, 10650.900680/2012-12, 10650.900679/2012-80 e 10650.721683/2013-64, por se referirem às mesmas glosas, relativas aos períodos de apuração do ano de 2009,
- II. Nulidade do Acórdão recorrido por recusa em apreciar provas juntadas aos autos de forma intempestiva. Não teria havido tempo suficiente para juntar todas as provas necessárias à defesa.
- III. Conversão do julgamento em diligência para a apreciação das glosas referentes às aquisições de insumos pelos critérios de essencialidade ou relevância para o processo produtivo.
- IV. Com relação às glosas referentes a aquisições de bens do ativo imobilizado, teria reconhece que se apropriou de créditos em duplicidade, pois apurou-os pelo valor de aquisição, e também pelas despesas de depreciação dos mesmos bens, pleiteia que sejam restabelecidos os créditos referentes a depreciação destes bens.
- V. As glosas de partes e peças de reposição, e de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos precisam ser revertidas em razão da pouca informação da Autoridade Tributária para justificar estas glosas e por serem de fato insumos, e ainda que a mesma Autoridade Tributária não teria demonstrado que estes gastos eram passíveis de ativação.
- VI. As glosas de gastos com embalagens para transporte devem ser revertidas pois na verdade são embalagens necessárias à manutenção da qualidade dos produtos para a venda.

- VII. As glosas dos gastos de aquisição de hipoclorito de sódio devem ser revertidas pois estes gastos são necessários para garantir a potabilidade da água fornecida aos funcionários e assim atender à legislação trabalhista.
- VIII. As glosas referentes aos itens relacionados como “Investimentos Ativados”, precisam ser revertidas pois a Autoridade Tributária não teria se desincumbido do ônus probatório, e que de qualquer maneira a Recorrente poderia se creditar destes gastos com base no art. 1º, da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2011.
- IX. As glosas de fretes referentes a produtos intermediários durante o processo produtivo; fretes de devolução de containeres vazios e fretes de envio de ou retorno de peças e equipamentos para manutenção devem ser revertidas, pois correspondem a insumos à produção.
- X. As glosas de créditos relacionados a pagamentos à empresa COMIPA. Devem ser revertidas pois são gastos na aquisição de insumos previstos contratualmente.
- XI. As glosas de gastos com óleo diesel devem ser revertidas pois referem-se à atividades que devem ser reconhecidas como insumos da atividade da Recorrente.
- XII. As glosas referentes a locações de máquinas e equipamentos e que foram implementadas sob a argumentação de que na verdade as despesas glosadas referiam-se à prestação de serviços não passíveis da geração de créditos, precisam ser revertidas em razão da Autoridade Tributária não ter demonstrado que aqueles gastos seriam serviços e não locação.
- XIII. As glosas dos encargos de depreciação do ativo imobilizado (máquinas e equipamentos alocados ao abastecimento de água e à subestação de energia elétrica) devem ser revertidas pois fazem parte essencial das atividades da empresa.
- XIV. As glosas de encargos de depreciação de outros bens do ativo imobilizado (rádios de comunicação e caçambas) precisam ser revertidas pois estes bens são fundamentais à atividade fim da Recorrente.
- XV. As glosas referentes a créditos extemporâneos, relativos a fretes de produtos para beneficiamento por outras empresas, pois não haveria dispositivo legal que proíba a apropriação destes créditos, pois a falta de aproveitamento destes créditos no período de apuração não impede que eles sejam apropriados em períodos posteriores.
- XVI. As glosas referentes à aquisição de materiais importados, agregados a bens do ativo imobilizado (forno sinterizador) precisam ser revertidas pois são

materiais que se desgastam com o uso e referem-se a bens de reposição, não devendo ser considerados como agregados ao ativo imobilizado.

XVII. As glosas de fretes internos na importação devem ser revertidas pois estes devem compor os custos dos insumos, ou de outros elementos que tenham previsão legal para constituir créditos das contribuições do PIS/COFINS.

XVIII. Juros e multas são indevidos pela aplicação do art. 100, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e do art. 76, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

6. Pedido.

Pelo exposto, a recorrente postula o conhecimento e provimento do presente recurso, com a reforma parcial do v. acórdão recorrido, na parte em que desfavorável à ora recorrente, e o cancelamento dos autos de infração ora em combate.

Na remota hipótese de não cancelamento dos autos de infração ora em combate, o que se admite a título meramente argumentativo, requer seja afastada a exigência dos juros e da multa de ofício, conforme exposto no tópico 5. acima.

Por fim, protesta a recorrente provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícia, a realização de diligências e a juntada de documentos.

O processo veio a julgamento neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no dia 23 de novembro de 2021, e foi convertido em diligência pela Resolução nº 3402-003.293, nos seguintes termos:

(...)

A Recorrente apresenta junto à sua impugnação e manifestação à diligência uma série de documentos que demonstram o descritivo de sua operação, assim como laudos que justificariam a qualidade de insumos dos bens e serviços utilizados (essenciais e relevantes) no processo produtivo (listagem dos documentos pontuada no início desse voto).

O julgamento foi convertido em diligência, a qual se limitou a realizar os recálculos dos créditos na forma da Resolução da DRJ. Em resposta, a Contribuinte aduz que não foram analisados os documentos apresentados, nem reanalisadas as glosas à luz do conceito de insumos definido pelo STJ.

O acórdão recorrido, quanto à diligência realizada, argumenta que a autoridade fiscal não tinha a obrigação de refazer toda a auditoria, colhendo novos elementos. Aduz que o pedido de diligência ou perícia feito pelo Contribuinte deve expor os motivos que a justifiquem e conter a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, de modo a atender os requisitos do art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72. O parágrafo primeiro deste mesmo artigo 16 determina que se considere não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender a estes requisitos. No presente caso, diante dos fatos e das conclusões expostas neste voto, bem como dos elementos já juntados aos autos, considera-se prescindível a realização de nova perícia/diligência.

No mérito, o acórdão recorrido buscou alinhar a análise dos créditos dos insumos glosados lastreada no Parecer Normativo SRF nº 5/2018, contudo trouxe uma análise pouco profunda sobre os créditos glosados no caso concreto e sem a análise dos documentos trazidos pela Contribuinte em manifestação de inconformidade. Além disso, a análise direta da DRJ sem oportunizar a legítima defesa, com a apresentação de laudos técnicos junto à fiscalização ordinária, poderia gerar futura nulidade, tendo em vista uma possível supressão de instância, já que a autoridade administrativa não fundou a autuação com base no novo Parecer Normativo, nem tão pouco na nova orientação do STJ. Diferente do que decidiu a DRJ, entendo que, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância.

Ora, se há documentos nos autos que justificam a procedência do crédito pleiteado, eles devem ser analisados pela autoridade competente, independente do momento em que apresentados, em nome do formalismo moderado e do princípio da verdade material.

Desta forma, uma vez que o contribuinte trouxe aos autos robusta argumentação e documentos que sugerem a existência do crédito entendendo que o processo não está apto a ser julgado no presente momento.

Assim, em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, na busca da verdade real no processo administrativo tributário, é cabível oportunizar à Recorrente uma melhor análise pela unidade de origem quanto aos valores exigidos.

Importante salientar que não pode o CARF suprir deficiência. Observa-se que nem a autoridade de origem, nem a DRJ, se pronunciaram sobre os novos documentos apresentados pelo Contribuinte, que podem impactar diretamente na improcedência da autuação.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a conversão do julgamento em diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração em estudo:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR.

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens do item anterior são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico, relativo aos bens do ativo imobilizado (depreciação), com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

4. Intimar a recorrente a demonstrar de que forma os bem atinentes ao item anterior foram contabilizado, se imobilizado ou despesa;

5. Intimar a recorrente a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;

6. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos e documentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação no item anterior;

7. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como proponho a presente Resolução.

O processo retornou da diligência, e foi distribuído para a minha relatoria.

Este é o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Nulidade do Acórdão de Primeira Instância

A Recorrente requer a nulidade do Acórdão de Primeira Instância por não ter considerado documentação acostada aos autos no dia 28 de novembro de 2019.

A Recorrente tomou ciência do despacho decisório no dia 13 de fevereiro de 2014, e apresentou Manifestação de Inconformidade no dia 14 de março de 2014.

Os prazos para a apresentação de documentos no Processo Administrativo Fiscal, estão previstos nos art. 15 e 16, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Vemos claramente pela regulamentação do PAF que o direito a apresentar provas precluiu em data muito anterior à juntada dos documentos que não foram admitidos pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância, de forma que não há como aceitar a alegação de nulidade do Acórdão de Primeira Instância por este motivo.

Rejeito, pelos motivos acima, a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

Mérito

O julgamento de Segunda Instância, iniciado em 23/11/2021, e convertido em diligência, resultou em relatório de diligência juntado aos autos às e.fls. 1.307 a 1.310, o qual reproduzo parcialmente para descrever a metodologia aplicada e os resultados auferidos:

3. Trata-se de Pedido de Restituição e de Declarações de Compensação de créditos de PIS- não cumulativo, 1º trimestre de 2009.

4. Tais créditos foram analisados e resultaram na emissão do Auto de Infração 10650.721683/2013-64 referente aos créditos de PIS/COFINS não cumulativos para o ano de 2009.

5. . Portanto, a análise do direito creditório delimitada no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), foi feita no referido Auto de Infração, sendo emitido um Relatório de Diligência Fiscal com a informação dos valores dos créditos constatados, das glosas retificadas e mantidas. A ciência à contribuinte ocorreu em 12/05/2023, com prazo de 30 dias para manifestação somente sobre o assunto em questão, que foi feita em 12/06/2023.

6. Assim, após a Diligência e a retificação do AI 10650.721683/2013-64, informamos a consequência neste Pedido de Ressarcimento e nas Declarações de Compensação, conforme a seguir:

(...)

	Janeiro/2009		
	Declarado pela Empresa	Constatado pela Auditoria	Diferença glosada
Crédito oriundo do Mercado Externo	635.058,55	619.477,88	15.580,67
Desconto	29.552,54	29.552,54	0,00
Utilizado em DCOMP	605.506,01	605.506,01	0,00
Saldo	0,00	-15.580,68	15.580,67

	Fevereiro/2009		
	Declarado pela Empresa	Constatado pela Auditoria	Diferença glosada
Crédito oriundo do Mercado Externo	282.965,47	246.392,53	36.572,94
Desconto	130.768,55	130.768,55	0,00
Saldo	152.196,92	115.623,98	36.572,94

	Março/2009		
	Declarado pela Empresa	Constatado pela Auditoria	Diferença glosada
Crédito oriundo do Mercado Externo	214.060,86	201.869,69	12.191,17
Desconto	102.873,23	102.873,23	0,00
Saldo	111.187,63	98.996,46	12.191,17

	1º Trimestre/2009		
	Declarado pela Empresa	Constatado pela Auditoria	Diferença glosada
Crédito oriundo do Mercado Externo	1.132.084,88	1.067.740,11	64.344,77
Desconto	263.194,32	263.194,32	0,00
Utilizado em DCOMP	605.506,01	605.506,01	
Saldo	263.384,55	199.039,78	64.344,77

(...)

Abaixo reproduzo as conclusões do Relatório de Diligência referente ao processo nº 10650.721683/2013-64, e.fls. 2.590 a 2.621, citado no Relatório de Diligência, acima transcrito.

4. Com relação aos itens 3 a 5 do acórdão, a documentação apresentada e as explicações contidas no referido Laudo Técnico não atenderam o solicitado. Porém, Laudo Complementar já foi solicitado no processo 10650.900507/2012-14, que trata do mesmo assunto para o período de 2007. Por se tratar de mesmos elementos, entendemos que não há alteração das características e utilidades de um ano para outro. Assim, após a apresentação do referido Laudo, cujo prazo foi estendido para 07/04/2023 e anexado às fls. 2329 a 2555, realizamos a análise de todos os processos do mesmo assunto.

5. A seguir apresentamos o resultado da análise do direito creditório delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

6. No Anexo I informamos por item a situação de cada glosa, se mantida ou revertida com a fundamentação legal da decisão.

7. Discriminamos mês a mês, as linhas do DAON, os valores declarados, glosados, revertidos e constatados, conforme a seguir:

(...)

8. A glosa parcial de óleo diesel mantida foi usada no centro de custo AXA – Administração Araxá, centro de custo administrativo.

9. A glosa parcial mantida do Centro de Pesquisas (LAB) refere-se aos itens que ainda permaneciam em estoque, conforme relatórios apresentados à época.

10. Assim, após essa análise, informamos a retificação do Auto de Infração 10650.721683/2012-64:

13. Foi constatado na Auditoria Fiscal que a contribuinte usou um percentual de rateio incorreto no mês de fevereiro/2009:

% de Créditos vinculados ao Mercado Interno - Empresa	% de Créditos vinculados ao Mercado Externo - Empresa	% de Créditos vinculados ao Mercado Interno Correto	% de Créditos vinculados ao Mercado Externo Correto
5,20%	94,80%	14,26%	85,74%

14. Consequentemente, no mês de fevereiro/2009 houve saldo vinculado ao mercado interno aproveitado de ofício, uma vez que tais créditos são passíveis de utilização apenas por desconto, não sendo sua compensação admitida. A seguir, o valor do saldo de crédito e dos valores aproveitados de ofício:

PIS:

Saldo de crédito vinculado ao Mercado Interno em 02/2009	25.489,45
Aproveitamento de ofício em 01/2009	2.981,20
aproveitamento de ofício em 02/2009	37,40
aproveitamento de ofício em 03/2009	2.794,25
aproveitamento de ofício em 04/2009	2.636,11
aproveitamento de ofício em 05/2009	6.008,60
aproveitamento de ofício em 06/2009	6.340,69
aproveitamento de ofício em 07/2009	4.691,18

Cofins:

Saldo de crédito vinculado ao Mercado Interno em 02/2009	117.504,86
Aproveitamento de ofício em 01/2009	13.731,60
aproveitamento de ofício em 02/2009	172,26
aproveitamento de ofício em 03/2009	12.870,50
aproveitamento de ofício em 04/2009	12.142,08
aproveitamento de ofício em 05/2009	27.675,97
aproveitamento de ofício em 06/2009	29.205,60
aproveitamento de ofício em 07/2009	21.706,85

15. Encaminhamos à contribuinte para ciência do resultado desta Resolução/Diligência, sendo concedido o prazo de 30 (trinta) dias para contestação no processo, somente quanto às questões aqui tratadas, nos termos do art. 35 do Decreto 7.574/2011.

A Recorrente tomou ciência do Relatório de Diligência e manifestou-se nos autos do processo nº 10650.721683/2013-64, às e.fls. 2.630 a 2.642.

I. Das glosas revertidas no Relatório de Diligência.

O Relatório de Diligência, após avaliar a documentação contida nestes autos e laudo complementar presente no processo nº 10650.900507/2012-14, da própria Recorrente, reverteu as seguintes glosas, nos termos do Anexo do Relatório de Diligência, à e.fl. 2.622, do processo nº 10650.721683/2013-64, onde consta a fundamentação aplicada a cada glosa revertida:

- Bens utilizados na Conservação Patrimonial, Segurança e Meio Ambiente, e Medicina do Trabalho.
- Bens utilizados na Pesquisa, Melhorias e Experiência.
- Bens utilizados na Manutenção Elétrica e Eletrônica.
- Bens utilizados na Centro de Custos não produtivos.
- Bens não consumidos, nem aplicados no processo produtivo.
- Hipoclorito de Sódio.
- Fretes.
- Beneficiamento.
- Pagamentos à COMIPA.
- Serviços de Manutenção Patrimonial, Segurança e Meio Ambiente.
- Serviços de Pesquisas e Melhoria de Processos.
- Serviços de Manutenção.
- Serviços em Centros de Custos não produtivos.
- Serviços em pó de alumínio e Catodo de Níquel.
- Serviços Sanitários
- Máquinas e equipamentos do ativo imobilizado de centros de custos indiretos.
- Pagamentos à COMIPA, referentes ao Ativo Imobilizado em Centro de Custo de Mineração.
- Bens não utilizados na produção.

Tendo em vista o resultado da diligência, e a fundamentação normativa aplicada, acato as reversões de glosas, acima relacionadas, e acompanho o Relatório de Diligência, nos termos do Anexo, daquele processo, referente ao auto de infração, à e.fl. 2.622.

II. Glosa dos Gastos referentes ao Centro de Pesquisas – Laboratório – Anexo III

São os itens relacionados no Anexo III, do Auto de Infração, e.fls. 558 a 570.

Consta no Relatório de Diligência que estas glosas foram revertidas apenas parcialmente, como se pode verificar pela reprodução do referido relatório acima, em seu item 9, no qual a Autoridade Tributária justifica a reversão parcial da glosa por ter considerado que as glosas deveriam ser mantidas em relação aos itens que permaneciam em estoque à época dos fatos, sem outras considerações a respeito.

A Recorrente assim se manifestou a respeito deste tópico:

Ao reavaliar os itens glosados, a d. autoridade fiscal corretamente afastou a impossibilidade de creditamento dos bens e serviços registrados no centro de custos “LAB” com fundamento no art. 176, parágrafo 1º, incisos V e XIII, da Instrução Normativa RFB n. 2121, de 15.12.2022, bem como nos itens 49 a 53 do Parecer Normativo COSIT n. 5, de 17.12.2018.

Ocorre que, sem qualquer aprofundamento, a d. autoridade fiscal manteve a parcela da glosa relativa aos itens que ainda permaneciam no estoque à época.

A despeito da falta de aprofundamento na fundamentação, a fiscalização parece entender que a condição imposta para o aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS não cumulativos é a efetiva utilização do insumo no processo produtivo naquele período.

Verifica-se, assim, que a fiscalização não diverge quanto à relevância e necessidade das pesquisas para a atividade recorrente, eis que manteve a glosa somente dos itens os itens registrados no centro de custos “Estoque” sob o fundamento de que a utilização efetiva do insumo, inclusive para a fruição do direito ao creditamento, é uma condição imposta pela própria lei. De fato, os itens cuja glosa foi mantida pelo relatório de diligência são os mesmos que foram admitidos pela própria fiscalização, sendo que a única distinção entre os itens para os quais o relatório de diligência propôs a reversão da glosa e os itens para os quais o relatório de diligência propôs a manutenção da glosa é o consumo ou a manutenção no estoque.

Tal entendimento não merece prevalecer, visto que a legislação que disciplina a matéria permite inferir que o momento em que as pessoas jurídicas podem utilizar os créditos para o desconto da contribuição devida deve ser entendido como a data de aquisição do insumo.

As Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, determinam que os créditos decorrem da aquisição de bens, tanto para revenda, como para insumo, tanto é assim, que o controle dos créditos se dá pelas notas fiscais de compra, e não pelos métodos de controle de estoques (PEPS, UEPS, preço médio).

Desta forma, tenho de concordar com a Recorrente e considero que a manutenção parcial da glosa é indevida, pela motivação utilizada pelo Relatório de Diligência.

Com razão à Recorrente.

III. Embalagens para Transporte – Anexo VIII e XIX

O Relatório de Diligência manteve a glosa destes itens que referem-se a “bags” e “pallets”, utilizados para o transporte de produtos acabados.

A Recorrente alega que estes bens são necessários à separação, manuseio e preservação dos produtos finais de sua atividade, e apresenta jurisprudência administrativa deste CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde se admite os custos com estes bens, dentro do conceito de insumos, segundo os critérios de essencialidade e relevância.

Tenho entendimento alinhado às conclusões do Relatório de Diligência por entender que o insumo deve referir-se ao produto, na forma em que ele for negociado. Assim, embalagens que sirvam para acondicionar o produto acabado, e que fazem parte do processo negocial subsequente para a apresentação deste mesmo produto no restante da cadeia negocial, são parte integrante do produto, mesmo quando sirvam para o acondicionamento de produtos no atacado, como por exemplo sacas de produtos agrícolas, que serão posteriormente negociadas por atacadistas.

No caso específico, as embalagens citadas servem apenas para o frete e armazenagem, não fazendo parte de cadeia negocial subsequente, e quanto a isto existe hipótese específica de creditamento na legislação do PIS/COFINS, diversa daquela dos insumos, que é o inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, e que é restritivo para apenas as despesas de fretes e de armazenagem nas operações de venda.

A simples argumentação genérica sobre a importância deste tipo de embalagem na logística do produto não é suficiente, a meu ver, para flexibilizar tanto o conceito de insumo, a fim de estendê-lo para além da relação direta entre embalagem e produto a ser comercializado, sempre da perspectiva do comprador e da forma como seguirá a cadeia comercial subsequente.

Ou seja, se o propósito da embalagem é a armazenagem e o frete, não se pode atrair para esta discussão a possibilidade de crédito como insumo, que está relacionada à produção do bem, até a sua finalização para a sua condição de venda. Não sendo este o caso temos de analisar o crédito segundo o dispositivo que lhe seja próprio, no caso os gastos com armazenagem e frete nas operações de vendas.

Nesta mesma toada é comum lidarmos no contencioso sobre a possibilidade de se reconhecer os créditos referentes a fretes com a transferência de produtos acabados para centros de distribuição, e precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

“56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.(grifo nosso)”

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

Mas a alegação mais comum é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)”

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há por que estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os “Custo Gerais de Fabricação” (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as “Despesas Gerais Comerciais” (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na

hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

É como voto."(grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

Não se podendo relacionar, com as informações prestadas nestes autos, as aquisições destes bens com operações de vendas específicas, e sendo estes mesmos bens utilizados em operações de armazenagem com uma relação com as vendas apenas futura e incerta, entendo que não se pode tipificá-las como a hipótese do inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, e tão pouco pode-se admiti-las como insumos.

A Súmula CARF nº 235, já avaliou a situação em que embalagens utilizadas para o transporte de produtos podem ser consideradas como insumos.

SÚMULA CARF Nº 235

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322

A Recorrente é uma empresa de mineração, e os produtos para os quais a mesma dá saída e embala para frete, ou armazenagem, serem minérios, as embalagens citadas na glosa não se subsomem aos requisitos da referida Súmula CARF de que para serem consideradas como insumos precisam ter como objetivo a manutenção, preservação ou qualidade, o que seria muito mais aplicável a bens perecíveis ou sensíveis ao transporte, o que não é o caso.

Desta forma, entendo que a Súmula CARF nº 235 não se aplica.

Sem razão à Recorrente.

IV. Imobilizados e Obras – Anexos VI e IX

Estes anexos estão às e.fls. 586 a 604 (Anexo VI), e à e.fl. 703 (Anexo IX), do processo nº 10650.721683/2013-64, todos os itens são facilmente identificáveis como partes e peças utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos, ou equipamentos propriamente.

A fundamentação normativa utilizada pelo Relatório de Diligência foi o § 78, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

78. Exemplificando essa dicotomia: a) no caso de pessoa jurídica industrial, os dispêndios com serviço de manutenção de uma máquina produtiva da pessoa jurídica que enseja aumento de vida útil da máquina superior a 1 (um) ano (essa regra será detalhada adiante) não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, pois tais gastos devem ser capitalizados no valor da máquina, que posteriormente sofrerá depreciação e os encargos respectivos permitirão a apuração de créditos na modalidade realização de ativo imobilizado (salvo aplicação de regra específica); b) no caso de pessoa jurídica que explora a extração de florestas, os dispêndios com a plantação de floresta sujeita a exaustão permitirão a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos e os encargos de exaustão não permitirão a apuração de qualquer crédito.

Trata-se, portanto, da impossibilidade de reconhecimento de créditos de PIS/COFINS pelo custo de aquisição de partes e peças utilizadas em manutenções, que aumentem ou prorroguem a vida útil de máquinas e equipamentos, ou mesmo de bens do ativo imobilizado cujos créditos devem corresponder aos encargos de depreciação destes bens, o que deve ser considerado em ambos os casos em questão.

A Recorrente assim se manifestou a este respeito:

Nesses itens, o relatório de diligência manteve a glosa sob o fundamento de que os referidos bens e serviços teriam sido incorporados ao ativo imobilizado e, por esse motivo, o crédito correspondente deveria ter sido apurado em conformidade com as respectivas quotas de depreciação, nos termos do item 78 do PN COSIT n. 5/2018 e art. 176, parágrafo 2º, incisos I, da IN RFB 2121/2022.

No que tange à alegação de que houve tomada de crédito em duplicidade, a recorrente confirmou que isso efetivamente ocorreu, mas apenas com relação a alguns itens. Para fins de comprovação, a recorrente juntou planilha que demonstra os bens em que houve crédito tomado tanto na entrada, quanto relativamente a quotas de depreciação (fls. 1698/1710), bem como telas do sistema SAP, que demonstram a inexistência de crédito tomado em duplicidade em relação a parte dos itens glosados. Nesse contexto, com relação aos casos em que houve apropriação de crédito em duplicidade, a recorrente concorda com a glosa dos créditos apurados com base nos respectivos custos de aquisição, porém ressalta que não podem ser glosados os créditos apurados sobre seus encargos de depreciação. De fato, essa conduta está em linha com o relatório de diligência fiscal, que entendeu que os créditos deveriam ser apropriados sobre os encargos de depreciação de tais itens.

Por outro lado, quanto aos itens cujo crédito foi apropriado exclusivamente com base no custo de aquisição, não há que se falar em glosa, visto que a recorrente, em suas manifestações processuais e nos documentos acostados aos autos, demonstrou que os referidos bens são essenciais à sua produção e que não estavam sujeitos à ativação.

Especialmente no que se refere ao Anexo IX, na remota hipótese de se entender que tais bens e serviços são ativáveis, é imperioso o reconhecimento do direito ao creditamento com base nas respectivas quotas de depreciação, ou na forma antecipada autorizada pelo art. 1º da Lei n. 11.774, conforme explicado no recurso voluntário.

A Recorrente alega que os itens que a Autoridade Tributária considerou como sendo incorporados a bens do ativo imobilizado, e que, portanto, estariam sujeitos a gerarem créditos do PIS/COFINS pelas despesas de depreciação, e não pelo seu valor de aquisição, seriam

itens de consumo, cuja reposição dar-se-ia em menos de 365 dias, submetendo-se à classificação como despesas operacionais e enquadrando-se no conceito de insumos à produção.

Também afirma que fez prova destas alegações ao longo do processo.

Na e.fl. 1.121, Impugnação ao Auto de Infração, encontramos o seguinte trecho:

276 . Foram também glosados os créditos calculados pela Impugnante sobre os seguintes bens importados: (i) cinta metálica; e (ii) sensor de deslocamento linear PT8420 ; ambos agregados ao forno sinterizador, utilizado na etapa de sinterização.

277 . Segundo a fiscalização, como esses itens foram agregados a item do ativo imobilizado, os respectivos créditos deveriam ter sido apurados sobre encargos de depreciação, e não a título de despesa operacional, com o fez a Impugnante.

278 . Contudo, ao contrário do que foi alegado, o procedimento da Impugnante está de acordo com as regras de apropriação de custos e despesas estabelecidas pelos arts. 301 e 346 do RIR/99 .

279 . Isso porque, aqueles bens sofrem grande desgaste durante o processo sinterização, razão pela qual os mesmo devem ser substituídos em periodicidade inferior a 365 dias, conforme se verifica no relatório de movimentação do estoque dessas peças em anexo (Arquivo "Item 8.1. do Relatório Fiscal - relatório de estoque").

280 . Ora , tratando-se de bens com vida útil inferior a um ano , os mesmos devem ser contabilizados com o despesa operacional, e não com o bens do ativo imobilizado, conforme determina a legislação do imposto sobre a renda, tendo os correspondentes créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS sido apurados corretamente, impondo-se o cancelamento da glosa fiscal.

O Relatório Fiscal, e.fls. 832 e 833, do processo nº 10650.721683/2013-64 (Auto de Infração), em seu item 8.1, relaciona bens que foram incorporados a itens do ativo imobilizado, e diferente das alegação da Impugnação, não traz informações sobre o giro de estoque destas peças. Além de não se encontrar nas peças de impugnação ou de recurso voluntário, indicação dos documentos deste processo que possam demonstrar suas alegações.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

"Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito."

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25). Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º) Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Neste caso, a Autoridade Tributária aponta que parte dos créditos utilizados pela Recorrente na apuração não cumulativa de PIS/COFINS foram incorretamente classificados como despesas operacionais e utilizados com a natureza de insumos do processo produtivo, apresentando provas não contestadas pela Recorrente. O que se está discutindo é se a informação de que tratar-se-iam de peças de reposição com vida útil inferior a 365 dias possui elementos de prova no processo que confirmem estas alegações de defesa.

Não se encontram neste processo os dados alegados pela Recorrente.

Desta forma, dou parcial razão às alegações da Recorrente para reverter as glosas das despesas com depreciação, que foram implementadas pela Autoridade Tributária, nos casos em que houve apuração de créditos em duplicidade pelo valor de aquisição em conjunto com as despesas de depreciação.

V. Bens Ativáveis – Item 1.7

A Recorrente alega que o Relatório de Diligência, sem maiores explicações adotou o mesmo entendimento do Relatório Fiscal e manteve glosas de bens de pequeno valor que não poderiam ser considerados como passíveis de ativação pela sua incorporação a bens do ativo imobilizado.

No entanto, o que se encontra no Relatório Fiscal, e.fls. 796 a 804, são diversas tabelas com bens de valor considerável e um relatório claro de que são itens que aumentam a vida útil dos bens do ativo a que são incorporados e, em alguns casos, aplicados a bens totalmente depreciados.

Há itens cujo valor é inferior ao limite para apropriação destes bens ao ativo imobilizado, nos termos do art. 301, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o RIR/99, que seria de R\$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos), de forma que entendo que estas glosas precisam ser revertidas.

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

Entretanto, o § 1º, do mesmo artigo do RIR/1999, determina que esta disposição não é aplicável quando a utilização destes itens se faz por conjuntos, o que impede que a análise de se os referidos bens devem ser ou não ativados só possa ocorrer pelo resultado do seu fluxo de saída, implicando num diferimento do reconhecimento do crédito para momento posterior à sua aquisição ou registro no estoque da Recorrente.

Entendo que não cabe razão à Recorrente, pois cabe a esta o ônus da prova de demonstrar seu direito ao crédito pretendido, e os dados presentes no processo não são suficientes para afastar as conclusões da Autoridade Tributária.

VI. Aquisição de GLP e Óleo Diesel – item 1.11

O Relatório de Diligência reverte parcialmente as glosas referentes à aquisição de óleo diesel, mantendo apenas aquelas relacionadas ao centro de custo administrativo intitulado “Araxá”- AXA, por entender que tratam-se de despesas de cunho administrativo e, portanto, indevida a geração de créditos pela aquisição de insumos.

A Recorrente alega que apesar destes gastos estarem alocados a um centro de custos de natureza administrativa, os veículos que utilizam o combustível também são utilizados para o transporte de equipes envolvida na produção e ferramentas.

É usual que diversos custos de uma planta industrial possam ser partilhados entre a área administrativa e a área de produção. Um exemplo comum é a utilização de água, e custos de saneamento, que podem ser comuns, no entanto, para que se possa aceitar um crédito no regime não cumulativo ele deve estar associado à hipótese geradora deste crédito, no caso o previsto nos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

De forma que o contribuinte para fazer jus a estes créditos deve considerar estas despesas de forma proporcional à sua utilização segundo algum critério de rateio, pois a utilização eventual na produção não tem o efeito de atrair todo o valor do gasto para a condição do insumo. Ademais, não considero que as alegações apresentadas sejam suficientes para caracterizar o óleo diesel utilizado no centro de custo administrativo como insumo.

Sem razão à Recorrente.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as seguintes glosas, na forma como estão identificadas no Relatório Fiscal de e. fls. 783 a 840, do processo nº 10650.721683/2013-64:

- Bens utilizados na Conservação Patrimonial, Segurança e Meio Ambiente, e Medicina do Trabalho.
- Bens utilizados na Pesquisa, Melhorias e Experiência.
- Bens utilizados na Manutenção Elétrica e Eletrônica.
- Bens utilizados na Centro de Custos não produtivos.
- Bens não consumidos, nem aplicados no processo produtivo.
- Hipoclorito de Sódio.
- Fretes.
- Beneficiamento.
- Pagamentos à COMIPA.
- Serviços de Manutenção Patrimonial, Segurança e Meio Ambiente.
- Serviços de Pesquisas e Melhoria de Processos.
- Serviços de Manutenção.
- Serviços em Centros de Custos não produtivos.
- Serviços em pó de alumínio e Catodo de Níquel.
- Serviços Sanitários
- Máquinas e equipamentos do ativo imobilizado de centros de custos indiretos.
- Pagamentos à COMIPA, referentes ao Ativo Imobilizado em Centro de Custo de Mineração.
- Bens não utilizados na produção.
- Gastos referentes ao Centro de Pesquisas – Laboratório – Anexo III.
- Óleo Diesel, conforme relatório diligência item 1.11.

- Despesas de depreciação que foram utilizadas como crédito, junto com o custo da aquisição dos Ativos Imobilizados e Obras – Anexos VI e IX.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, redatora designada

Em que pese o bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro Relator, ousou dele divergir quanto ao tópico relativo às **Embalagens para Transporte – Anexos VIII e XIX**, com base nos fundamentos a seguir expostos.

No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que:

Contudo, conforme bem elucidado no próprio Termo de Verificação Fiscal, **as embalagens para venda do produto são itens imprescindíveis da atividade da recorrente, eis que, sem elas, não seria possível movimentar insumos e produtos durante as etapas de seu processo produtivo. Além disso, estas embalagens são responsáveis pela manutenção da qualidade dos produtos fabricados pela recorrente, evitando contaminações ou perdas causadas por partículas ou detritos. Daí a evidente vinculação destes gastos à produção.**

A glosa fiscal baseou-se, mais uma vez, na interpretação literal da legislação, interpretação essa que não pode permear o sistema da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que visa, como exaustivamente demonstrado, criar uma forma de desonerar a carga tributária que atinge a cadeia produtiva. A interpretação correta, pois, é aquela demonstrada anteriormente (4.1), que prevê uma verificação caso a caso para que sejam considerados no cálculo do crédito todos aqueles itens que são relacionados à atividade produtiva, os quais se enquadram no conceito de insumos da produção.

Nesse contexto, imperioso salientar que **as embalagens visam não apenas proteger o produto durante seu transporte, como também assegurar total integridade ao conteúdo embalado, que pode eventualmente sofrer alterações quando exposto ao ambiente.** Além disso, muitas vezes as embalagens se adequam ao tipo de cliente e à finalidade pela qual ele adquire os produtos da empresa. Para facilitar a análise dos julgadores, **a recorrente acostou à sua manifestação ao relatório de diligência diversas fotos que demonstram a utilização das embalagens em seu processo produtivo** (pastas “Big Bags e Sacos”, “Caixas e Paletes”, “Etiquetas e Auxiliares” e “Latas e Tambores”).

O Relatório de Diligência Fiscal manteve a glosa sobre despesas com *bags* e *pallets* (Anexos VIII e XIX).

Na manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal, a Recorrente reitera as suas alegações e apresenta fotos das *bags* e *pallets* utilizados em seu processo produtivo, visando demonstrar a sua essencialidade e relevância, bem como a função de acondicionamento e proteção dos produtos vendidos, viabilizando a armazenagem e a remessa aos clientes e, notadamente, prevenindo contra o risco de danificação destes:



Entendo que assiste razão à Recorrente.

No caso concreto, resta suficientemente demonstrado que os *pallets* e as *bags* se enquadram no conceito de insumos, revelando-se essenciais no âmbito do processo produtivo, especialmente no processo de estocagem e transporte dos produtos, permitindo que o produto comercializado tenha a sua integridade garantida, prevenindo contra o risco de danificação deste.

Portanto, entendo que os *pallets* e as *bags* devem ser considerados insumos, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa.

Neste sentido, seguem precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins. (Processo nº 13502.720082/2011-64; Acórdão nº 3302-010.327; Relatora Conselheira Denise Madalena Green; sessão de 26/01/2021)

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E CAIXAS DE MADEIRA

Os pallets e caixas de madeira são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. (Processo nº 16366.720123/2011-12; Acórdão nº 3402-008.917; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/08/2021)

Ainda que se argumente que os *pallets* e *bags* são utilizados em etapa posterior à fabricação do produto, entendo que os materiais de embalagens, seja com a finalidade de alterar o produto que embala ou de deixar o produto em condições de ser preservado, estocado e comercializado, devem ser admitidos como insumos de produção e, conseqüentemente gerar créditos de PIS/COFINS.

Oportuno citar a Súmula CARF nº 235, com o seguinte enunciado:

SÚMULA CARF Nº 235

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322

Portanto, voto pela reversão das glosas, reconhecendo o direito ao crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins sobre as despesas efetuadas com *bags* e *pallets*.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães