



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10670.900091/2016-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-013.168 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DOSANKO FRUTAS TROPICAIS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2010

PIS-PASEP/COFINS. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

PISPASEP/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. DESPESAS COM SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO COM A ETAPA PRODUTIVA.

Em pedidos de ressarcimento e compensação, compete ao contribuinte comprovar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado. A ausência de elementos que permitam identificar a efetiva vinculação das despesas ao processo produtivo, especialmente quando os mesmos veículos são utilizados tanto no transporte de matéria-prima quanto na entrega de produtos acabados, impede o reconhecimento do nexa necessário para caracterização de insumos.

COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO. AUSÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

Despesas relacionadas a caminhões utilizados no transporte de produtos acabados destinam-se à etapa de comercialização da produção, não se caracterizando como insumos vinculados ao processo produtivo para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições.

AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. REGIME MONOFÁSICO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Nas aquisições de bens sujeitos à alíquota zero das contribuições, ainda que inseridos no regime monofásico, não há direito à apropriação de créditos na etapa subsequente da cadeia, salvo previsão legal expressa, inexistente no caso concreto.

PIS-PASEP/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. EMBALAGENS UTILIZADAS NO TRANSPORTE DE PRODUTOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 235

As despesas com aquisição de embalagens utilizadas para acondicionamento e transporte de produtos, quando indispensáveis à preservação, integridade e comercialização das mercadorias, podem ser consideradas insumos para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS. Tratando-se de embalagens empregadas no transporte de frutas, cuja utilização se revela necessária para viabilizar o escoamento da produção e a manutenção das condições adequadas do produto até sua entrega, resta caracterizada a essencialidade do dispêndio à atividade econômica desenvolvida. Aplicação da Súmula CARF nº 235.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos relativos às despesas com embalagens utilizadas no transporte de frutas, em conformidade com a súmula CARF nº 235. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-013.160, de 13 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 10670.900087/2016-53, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis** – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

A controvérsia tem origem em Pedido de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS-PASEP/COFINS, apurados no regime não cumulativo, vinculados a operações no mercado interno, tendo o contribuinte, inclusive, apresentado Declaração de Compensação (DCOMP) com o objetivo de aproveitar os créditos postulados no referido PER.

Foi efetuada verificação da legitimidade dos créditos da COFINS [Contribuição para Financiamento da Seguridade Social] e do PIS [Programa de Integração Social], relativo aos períodos objeto dos Pedidos de Ressarcimento [PER] citados no Termo de Verificação Fiscal.

Inconformada com o reconhecimento parcial do crédito foi apresentada manifestação de inconformidade, nos seguintes termos, resumidamente:

- entendeu a autoridade fiscal que houve transgressão ao conceito de insumo tipificado nos art. 66 da IN SRF 247 e art. 8º da IN SRF 404. Esse entendimento se caracteriza como equivocado, interpretando o termo em sentido estrito.
- tem-se que o STJ faz uso da posição concretista, entendendo que a conceituação da expressão “insumos”, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Assim também se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em situação análoga.
- é pessoa jurídica de direito privado cujo objeto social é o cultivo de banana, mamão, cajá, caju, seriguela, umbu, laranja, tangerina ponkan, limão, romã, pinha, atemóia, cacau, abacaxi, abacate, melão, melancia, manga, maracujá, abóbora, milho, sorgo, cana; a produção de carvão vegetal; a extração de cavacos, toras, toretes e lenha; e a participação em outras sociedades.

- portanto, desempenha, entre outras, atividades inerentes ao cultivo e comercialização de frutas, havendo necessidade de aquisição de certos itens para contribuir com sua cadeia de produção, de acordo com a particularidade da atividade.

Em síntese, são estes os pontos de discordância:

- Óleo Combustível utilizado no transporte
- Lubrificantes, peças e manutenção da frota
- Pneus e Câmaras de Ar
- Embalagens utilizadas no transporte das frutas
- Equipamentos de proteção individual
- Materiais de limpeza de máquinas e ferramentas para cultivo
- Materiais de manutenção das máquinas
- Aquisições de Serviços – Conceito de Insumos
- Correção Monetária

Requer ainda o recebimento e processamento da presente manifestação de inconformidade e que sejam declaradas homologadas as compensações.

A decisão recorrida reconheceu o direito creditório em parte. A procedência parcial decorreu da reversão das glosas relativas à aquisição de EPIs; materiais de limpeza de máquinas e ferramentas para cultivo; e materiais de manutenção das máquinas. Também foi aplicada a correção monetária dos créditos na forma do art. 152 da IN RFB nº 2.055/2021 (360 dias a partir do protocolo dos pedidos de ressarcimento).

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário. Foram mantidos exclusivamente os seguintes questionamentos:

- Combustível, Lubrificantes, manutenções de veículos e peças de reposição;
- Serviços utilizados como insumo;
- Pneus e Câmaras de Ar;
- Embalagens utilizadas no transporte das frutas.

É o relatório.

**VOTO**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

A Recorrente contesta a manutenção pela DRJ das glosas relativas as despesas com combustível, lubrificantes, manutenções de veículos e peças de reposição, serviços utilizados como insumo, pneus e câmaras de ar, embalagens utilizadas no transporte das frutas.

Pois bem. Em relação a possível reversão das glosas mantidas pela DRJ e contestadas pela Recorrente necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos.

Estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

**II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)**

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - 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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela

contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

XX  
xxxx Lei nº 10.637/2002

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

**II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)**

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - 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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(destaques não constam do original)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida

pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

**Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.**

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) 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, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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 pela pessoa jurídica.

Dito isto, nos termos da legislação e do Parecer Normativo Cosit 05-2018 supracitados, e considerando exercer atuar a Recorrente com cultivo e comercialização de frutas., passo a analisar as glosas mantidas pela DRJ.

## **1. Combustível, lubrificantes, manutenções de veículos e Peças de reposição**

A DRJ manteve as glosas relativas as despesas com combustível, lubrificantes, manutenções de veículos e peças de reposição, a saber:

Transcrevo aqui as razões da glosa, conforme Termo de Verificação Fiscal, suficientes para justificar a manutenção da glosa:

O óleo combustível que foi entregue diretamente nas fazendas, conforme Notas Fiscais apresentadas e que contém o CNPJ das filiais, foram considerados como créditos para a contribuinte, pois, em tese, serão utilizados pelas máquinas que ali operam, conforme relatado pela empresa no descritivo do processo produtivo. Porém, o combustível que foi entregue na matriz/distribuidora, por ser utilizado pelos caminhões que fazem o transporte dos produtos vendidos diretamente aos seus clientes, e os abastecimentos efetuados em postos de combustíveis, não foram considerados como geradores de crédito para dedução de contribuições para o PIS/COFINS Não cumulativo, ou seja, tais itens foram glosados, por não serem considerados como insumos utilizados diretamente no processo produtivo. No Anexo I demonstramos detalhadamente as Notas Fiscais glosadas.

Foram glosados os lubrificantes, as manutenções de veículos e as peças de reposição, pois não existe nenhum controle interno que identifica quais são os veículos que receberam as peças, as manutenções e os lubrificantes e a relação entre estes [veículos] e o processo produtivo, até porque veículos automotores utilizados no transporte não se confundem com “máquinas” ou com “equipamentos” empregados no processo produtivo. No Anexo I demonstramos detalhadamente as Notas Fiscais glosadas.

Salientamos, novamente, que os itens citados nos parágrafos anteriores, entre eles óleo diesel, peças de reposição, manutenções, lubrificantes, etc. foram utilizados pelos caminhões que fazem o transporte das frutas comercializadas diretamente aos clientes da contribuinte. Portanto, estes caminhões, que não se equiparam a máquinas e equipamentos, não estão relacionados diretamente no processo produtivo. Assim, por não ter a empresa conseguido demonstrar que os itens foram consumidos no processo produtivo os mesmos foram glosados.

A Recorrente defende a reversão das glosas nos seguintes termos:

Como se verifica, o motivo exposto pelo relator para glosar esses itens foi que os caminhões que entregam as mercadorias aos clientes não estão relacionados diretamente no processo produtivo da empresa.

Ocorre que esse não é motivo justos para que os créditos sejam glosados, porque, ao analisarmos o conceito de insumo definido pelo Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 1221170/PR1), podemos identificar facilmente que todas essas despesas se encaixam na qualidade de insumo, utilizados no processo produtivo da recorrente.

Conforme já foi amplamente demonstrado neste processo, a atividade realizada pela recorrente compreende o cultivo e a venda das frutas.

De fato, nesta atividade não é possível identificar quais despesas decorrem do transporte que leva a matéria prima até à sede da empresa, e quais decorrem da entrega dos produtos vendidos após o beneficiamento, porque ambos os transportes são realizados com os mesmos caminhões.

Portanto, se torna evidente que todas as despesas com os veículos de transportes fazem parte da continuidade ou manutenção do fator de produção da empresa recorrente e, por consequência, são imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade da recorrente.

Ora, o processo produtivo da recorrente inicia-se com deslocamento de caminhões para recolher a matéria prima e levá-los até a sede da empresa.

Após a coleta da matéria prima, é necessário realizar os procedimentos que garantem a qualidade dos produtos para a comercialização, como pesagem, classificação, limpeza, padronização, secagem, pós-limpeza, armazenagem e embalagem, sendo que o processo produtivo da recorrente somente se encerra com a entrega do produto final ao cliente.

Sendo assim, fica claro que o processo de transporte é inerente ao processo produtivo, alcançando perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade, que os torna imprescindíveis ao funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria da atividade produtiva, devendo, portanto, ser considerado insumo para a apuração do crédito.

Além disso, outro argumento do relator que não se sustenta, é de que os itens utilizados nos caminhões que fazem a entrega das frutas comercializadas não são geradores de crédito.

Esse argumento contraria totalmente o conceito de insumo que foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, no RESP 1.221.170/PR, no qual ficou definido que são considerados insumos os bens ou serviços que são imprescindíveis para “o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

No caso, é evidente que o transporte para a entrega das frutas comercializadas faz parte da continuidade ou manutenção do fator de produção da empresa recorrente, sendo esse inclusive o entendimento exposto pelo CARF em sua jurisprudência, vejamos:

(...)

Outro argumento que reforça o direito da recorrente ao crédito é que o legislador concedeu o direito creditório sobre as despesas com frete nas operações de venda, conforme art. 3º da Lei 10.833/2003:

(...)

Seria totalmente injusto negar esse direito ao crédito para a recorrente, pois a contratação do frete por terceiros não é feita para tentar reduzir seus custos de produção e se manter no mercado tão inseguro.

Além disso, os produtos produzidos pela recorrente são frutas perecíveis, as quais precisam ser transportadas imediatamente após o beneficiamento, assim não poderiam ficar aguardando a contratação e disponibilidade de transportadores terceirizados.

Da análise dos autos, no que se refere às despesas com combustíveis, lubrificantes, manutenções de veículos e peças de reposição empregadas em caminhões utilizados no transporte de produtos acabados, não há que se reconhecer o direito ao crédito de PIS e COFINS. Tais dispêndios estão vinculados à etapa de escoamento e comercialização da produção, caracterizando-se como custos ou despesas posteriores à conclusão do processo produtivo, razão pela qual não se enquadram no conceito de insumos para fins da sistemática não cumulativa.

Ademais, a própria Recorrente reconheceu que os mesmos veículos/caminhões são empregados tanto no transporte de matéria-prima até o estabelecimento quanto na entrega de produtos acabados aos clientes, circunstância que impede a identificação objetiva da atividade à qual cada despesa estaria vinculada.

Diante desse cenário, resta inviabilizada a comprovação do nexos direto entre tais dispêndios e a etapa produtiva, requisito indispensável para o reconhecimento do direito creditório. Considerando, ademais, que nos pedidos de ressarcimento e compensação o ônus de demonstrar a liquidez e certeza do crédito recai sobre o contribuinte, conclui-se que não foram apresentados elementos suficientes para infirmar as glosas realizadas pela fiscalização.

Dessa forma, as glosas devem ser mantidas.

## **2. Serviços utilizados como insumos**

A DRJ manteve a glosa das despesas com serviços contratados pela Recorrente nos seguintes termos:

Mantém-se a glosa efetuada, pois, “neste tópico a contribuinte se creditou de serviços de mecânica, manutenção elétrica, recapagem de pneus, mão de obra, locação de cilindros etc. Conforme já discorrido no tópico anterior Bens Utilizados como Insumos, a empresa não detalhou/vinculou os serviços recebidos com o processo produtivo, conforme intimada, (Descrever como o serviço foi prestado na produção, bem como a identificação do bem onde foi prestado o serviço, se for o caso)”

A Recorrente aduz tratar-se de insumos. Argumenta que os serviços estão diretamente relacionados com o desenvolvimento da atividade econômica por ela desempenhada. Esclarece que a atividade realizada pela recorrente compreende o cultivo e a venda das frutas. Admite que nesta atividade não ser possível identificar quais despesas decorrem do transporte que leva a matéria prima até à sede da empresa, e quais decorrem da entrega dos produtos vendidos após o beneficiamento, porque ambos os transportes são realizados com os mesmos caminhões.

Assim, como no item 1 deste voto, da análise dos autos, constata-se que as glosas devem ser mantidas. A empresa não esclareceu qual produto foi efetivamente transportado, tampouco apresentou documentos essenciais que permitiriam identificar o objeto das operações. Verifica-se, ainda, que parcela significativa das despesas refere-se à serviços de manutenção e à aquisição de peças destinadas aos caminhões utilizados pela empresa.

A própria Recorrente reconheceu que os mesmos veículos são empregados tanto no transporte de matéria-prima até o estabelecimento quanto na entrega de produtos acabados aos clientes, circunstância que impede a identificação objetiva da atividade à qual cada despesa estaria vinculada.

Diante desse cenário, resta inviabilizada a comprovação do nexos direto entre tais dispêndios e a etapa produtiva, requisito indispensável para o reconhecimento do direito creditório. Considerando, ademais, que nos pedidos de ressarcimento e compensação o ônus de demonstrar a liquidez e certeza do crédito recai sobre o contribuinte, conclui-se que não foram apresentados elementos suficientes para infirmar as glosas realizadas pela fiscalização.

Dessa forma, as glosas devem ser mantidas.

### **3. Pneus e câmaras de ar – aquisições a alíquota zero**

A DRJ manteve as glosas relativas as aquisições de pneus e câmaras de ar:

O Termo de Verificação Fiscal expõe que:

“A contribuinte se creditou de itens adquiridos com alíquota reduzida a 0 [zero] como foi o caso da aquisição de Pneus e Câmaras de Ar. O crédito apurado sobre esses itens será glosado. No Anexo I demonstramos detalhadamente as Notas Fiscais glosadas”,

LEI Nº 10.485, DE 3 DE JULHO DE 2002.

Art. 5º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI relativamente às vendas que fizerem, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Parágrafo único. Fica reduzida a 0% (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Confins, relativamente à receita bruta da venda dos produtos referidos no caput, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas. [grifei]

Justifica-se a glosa, devido a demais requisitos gerais ou específicos exigidos para apuração de créditos da não cumulatividade, como aquisição em face de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e sujeição da receita auferida pelo vendedor ao pagamento das contribuições (§§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente).

Em sede de Recurso Voluntário a Recorrente aduz;

A manutenção dessa glosa é um equívoco muito grande, onde o relator demonstra desconhecimento a respeito da matéria. Os insumos em questão sujeitam-se ao regime de alíquotas diferenciadas (concentradas) ou tributação monofásica, estabelecendo-se o recolhimento dessas contribuições, de uma única vez pelos fabricantes ou importadores, desonerando o recolhimento nas demais etapas da cadeia de comercialização.

Em síntese, o produtor/importador dos produtos sujeito a este regime, recolhem as contribuições para PIS e COFINS com alíquotas maiores que as normais e os estabelecimentos comerciais quando revendem estes produtos, não precisam recolher, sendo considerada uma espécie de substituição tributária.

Entretanto, não há dúvidas que os contribuintes que adquirem insumos sujeitos a este regime, podem apropriar os créditos de PIS e COFINS, pois estes produtos sofreram a incidência tributária destas contribuições e caso não fosse possível o crédito, se trataria de uma afronta ao princípio da não cumulatividade.

Tanto isso é verdade, que todas as transportadoras, por exemplo, apuram créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições óleo diesel e peças, que são sujeitas ao regime monofásico.

Este entendimento é o mesmo adotado pelo CARF, conforme podemos observar no Acórdão nº 3402002.605, cuja ementa ora se transcreve:

(...)

É evidente o equívoco a respeito da glosa dos créditos sobre bens utilizados como insumos e sujeitos ao regime monofásico. Assim, requer a reforma da decisão neste ponto, para afastar a glosa sobre esses itens.

No que se refere às aquisições de pneus e câmaras de ar sujeitas à alíquota zero das contribuições, ainda que inseridas no regime monofásico, a glosa deve ser mantida. Nesse regime, a tributação das contribuições ao PIS e à COFINS concentra-se em etapa anterior da cadeia, usualmente no fabricante ou importador, aplicando-se alíquota zero nas operações subsequentes. Como consequência, os adquirentes nessas etapas não estão autorizados a apropriar créditos sobre tais aquisições, uma vez que a legislação não prevê a manutenção ou geração de créditos nas operações sujeitas à alíquota zero.

Assim, inexistindo previsão legal que autorize o creditamento nessas hipóteses, e considerando a sistemática própria de tributação concentrada, correta a manutenção da glosa efetuada pela fiscalização.

#### **4. Embalagens utilizadas no transporte das frutas**

A DRJ mantém a glosa das despesas com embalagens utilizadas no transporte das frutas por não considera-las como insumo. Para a DRJ tais itens não são incorporadas ao processo produtivo [embalagens de apresentação], tratando-se na verdade, de bens utilizados em momento posterior à conclusão do processo produtivo [embalagens de transporte].

A Recorrente argumenta serem os produtos vendidos por ela perecíveis (frutas), de modo que os itens glosados (embalagens para transporte) não podem ser retirados do processo produtivo sem afetar a qualidade e a própria preservação das frutas. Defende ser evidente tratar-se de insumos indispensáveis para o desenvolvimento da atividade empresarial, fazendo jus ao crédito. Cita decisões do CARF que corroboram com seu entendimento.

Ocorre que, de fato, tratando-se de embalagens empregadas no transporte de frutas, cuja utilização se revela necessária para viabilizar o escoamento da produção e a manutenção das condições adequadas do produto até sua entrega, resta caracterizada a essencialidade do dispêndio à atividade econômica desenvolvida.

Portanto, correto o entendimento apresentado pela Recorrente. Destaque-se que a matéria já está pacificada no CARF, tendo inclusive sido editada a Súmula CARF nº 235. Veja-se:

**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

Assim, a glosa deve ser revertida.

Diante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas as despesas com embalagens utilizadas no transporte das frutas, em conformidade com a súmula CARF nº 235.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos relativos às despesas com embalagens utilizadas no transporte de frutas, em conformidade com a súmula CARF nº 235.

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafeté Reis** – Presidente Redator

