



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10825.908347/2016-28</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-011.789 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de abril de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FOUNTAIN ÁGUA MINERAL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado sob o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

O custo com embalagens utilizadas para o transporte ou para embalar o produto para apresentação deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo das contribuições, quando pertinente e essencial ao processo produtivo.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas referentes ao item filme shrink; e (ii) por maioria de votos, para (ii.1) reverter as glosas referentes aos itens filme stretch, chapatex, chapa de papelão e encargos relativos a despesas com paletização e embalagem. Vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Jorge Luís Cabral, que

mantinham as glosas sobre tais itens; e para (ii.2) reverter as glosas referentes aos itens caixa de papelão e fita adesiva. Vencido o conselheiro Jorge Luís Cabral, que mantinha a glosa sobre tal item. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-011.783, de 16 de abril de 2024, prolatado no julgamento do processo 10825.908330/2016-71, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 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 o acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, para reconhecer direito creditório adicional.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância e apresentou Recurso Voluntário com pedido de provimento para que seja reconhecido integralmente o direito creditório pleiteado.

Alternativamente, caso se entenda pela necessidade de produção de outros elementos probatórios, pediu pela conversão do feito em diligência.

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:


## 1. Pressupostos legais de admissibilidade

Neste processo, a Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em data de 04/02/2022 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 292), apresentando Recurso Voluntário em data de 04/03/2022 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 294), pelo qual pediu provimento, para:

Portanto, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

## 2. Mérito

Conforme relatório, versa o presente processo sobre Pedido de Ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa relativa ao 2º trimestre de 2014, proveniente de operações no mercado interno, constante do PER/Dcomp nº 28892.69518.040814.1.1.19-0031, conforme Despacho Decisório Eletrônico abaixo colacionado:

 <b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b> SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DRF - BAURU	<b>DESPACHO DECISÓRIO</b>  N° da Comunicação: 2485745  DATA DE EMISSÃO: 05/10/2018
	Fl. 30

### 1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO

CNPJ	NOME EMPRESARIAL
10.622.118/0001-05	FOUNTAIN AGUA MINERAL LTDA

### 2-IDENTIFICAÇÃO DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
28892.69518.040814.1.1.19-0031	2º trimestre de 2014 - 01/04/2014 a 30/06/2014	Cofins Ressarcimento/Compensação	10825-908.330/2016-71

### 3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, foi confirmado direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:

	Abril	Mai	Junho	Trimestre
Valor crédito pedido	474.899,46	393.552,02	266.078,94	1.134.529,43
Valor crédito confirmado	444.546,98	375.746,02	256.183,74	1.076.476,74

Concluída a análise do direito creditório, chegou-se à seguinte decisão:

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 38536.63838.260914.1.3.19-0315.

Não há valor a ser pago para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 28892.69518.040814.1.1.19-0031

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/10/2018.

PRINCIPAL	MULTA	JURIS
55.250,02	11.050,00	24.166,33

Além do exposto acima, informações complementares sobre a análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada, identificação dos PER/DCOMP objeto da análise e relação de valores devedores compõem o despacho decisório. Para contribuintes optantes pelo domicílio tributário eletrônico (DTE) essas informações são apresentadas na sequência. Para contribuintes não optantes pelo DTE, consultar o despacho decisório completo no e-CAC, no endereço [idg.receita.fazenda.gov.br](http://idg.receita.fazenda.gov.br), assunto "Restituição e Compensação", item "Consulta Despacho Decisório PER/DCOMP", mesmo endereço onde poderão ser emitidos por todos os contribuintes os DARF para pagamento dos valores devedores.

Base legal: Lei nº 10.637, de 2002. Lei nº 10.833, de 2003. Lei nº 10.865, de 2004. Art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Art. 70 da IN RFB nº 1.717, de 2017.

A Contribuinte pleiteou o ressarcimento de R\$ 1.134.529,43, sendo deferido o crédito de R\$ 1.076.476,74, cujo valor foi integralmente utilizado nas compensações indicadas nos PER/Dcomp nºs 41511.34061.040814.1.3.19-2662 (homologada), 39984.26127.220814.1.3.19-0459 (homologada) e 38536.63838.260914.1.3.19-0315 (homologada parcialmente).

Conforme atos constitutivos apresentados nos autos, a Recorrente tem o seguinte objeto social:

*“Cláusula 3ª – A Sociedade tem por objeto social:*

- (a) as atividades de extração, envase, comércio, importação e exportação de águas minerais, bem como o comércio, a importação e a exportação de vasilhames, engradados, embalagens e materiais de divulgação relacionados a tais atividades;*
- (b) a participação no capital social de outras sociedades que tenham o mesmo objeto social que o seu, empresárias ou não, nacionais ou estrangeiras, na qualidade de sócia ou acionista;*
- (c) a produção, industrialização, comercialização, compra e venda e/ou distribuição de produtos alimentícios, bebidas elaboradas com frutas e demais bebidas (tais como suco e néctares de frutas, refrescos, sucos concentrados, repositores hidroeletrólitos - isotônicos, infusões e chás líquidos, bebidas mistas de sucos de frutas com ou sem soja e/ou lácteos, bebidas de soja, bebidas lácteas, bebidas em pó, compostos alimentares, compostos líquidos prontos para consumo, bebidas funcionais, preparados líquidos aromatizados), produtos agrícolas, agroindustriais e/ou mercadorias em geral.*

Informou a Recorrente que no período de 01/2014 a 09/2016 incluiu na base de cálculo de apuração de créditos sobre aquisição de bens utilizados como insumo o custo de aquisição de bens e serviços utilizados após o processo produtivo da água mineral envasada para consumo final.

**Igualmente informou em razões recursais o seguinte processo de produção de água mineral:**

**Processo Produtivo Fountain – Linhas de Pet**

**Passo 01:** Planejamento de produção realiza as compras de todas as matérias primas diretas e indiretas para a fábrica. Durante a semana nós recebemos e descarregamos os materiais utilizados no nosso processo de envase, que são eles: matérias primas diretas (CO2, pré-formas, rolhas plásticas, tampa de copo, filmes stretch e shrink, alça de garrafa de 5 litros, chapas de papelão, chapatex, caixas de papelão, fita, adesivo, rótulos diversos e o copo). Matérias primas indiretas: materiais para sanitização, N2, etc.

**Passo 02:** Assistente administrativo faz toda a separação das matérias primas nas linhas de produção de acordo com a programação de um determinado PRODUTO.

**Passo 03:** Antes de iniciarmos a produção temos que sanitizar toda a linha de produção seguindo a tabela de frequência de sanitização, uma vez na semana sempre com detergente e ácido peracético e os demais dias da semana utilizando o ozônio.

**Passo 04:** Após as sanitizações a área da qualidade realiza as análises físico químicas (ex.: PH, condutividade e turbidez) e sensoriais (gosto e odor) para assim liberar as linhas.

**Passo 05:** Com a liberação das linhas de produção podemos começar a extração da água. A mesma que vem direto do Aquífero Guarani que é nosso poço José Gregório (poço 01).

**Passo 06:** A água extraída é armazenada em um reservatório de inox onde é realizada a filtração microbiológica para posteriormente ser enviado para as linhas de produção.

**Passo 07:** Depois de realizada a filtração da água no reservatório a mesma está pronta para seguir ao envase e rinsar. Lembrando que para o envase precisamos ter garrafas rotuladas para o produto final, então em paralelo aos processos de extração de água, o operador separa as pré-formas e envia para a sopradora transformar as mesmas em garrafas pet. Depois de sopradas as garrafas passam na rotuladora onde são rotuladas antes de serem enviadas ao envase.

**Passo 08:** Após a garrafa ser enviada ao envase rotulada, a mesma entra para a enchedora para o preenchimento total com água (essa com gás ou sem gás). Após o enchimento a embalagem é enviada ao capsulador onde é realizada a lacração da embalagem com as tampas plásticas;

**Passo 09:** Após o envase as embalagens são dispostas nas esteiras até chegar a empacotadora que fará o processo de separação de garrafas por quantidade correta por pacote de acordo com o PRODUTO que estiver produzindo. O pacote só está completamente finalizado depois de separado e envolvido pelo filme shrink ainda na empacotadora/forno.

**Passo 10:** Após o envolvimento do pacote, o mesmo transita nas esteiras até a paletizadora, onde o mesmo será disposto em camadas separadas por chapatex e envolvido com o filme stretch formando um pallet fechado.

**Passo 11:** Após a formação do pallet o produto é etiquetado e enviado para o estoque de produto acabado por meio de uma empilhadeira.

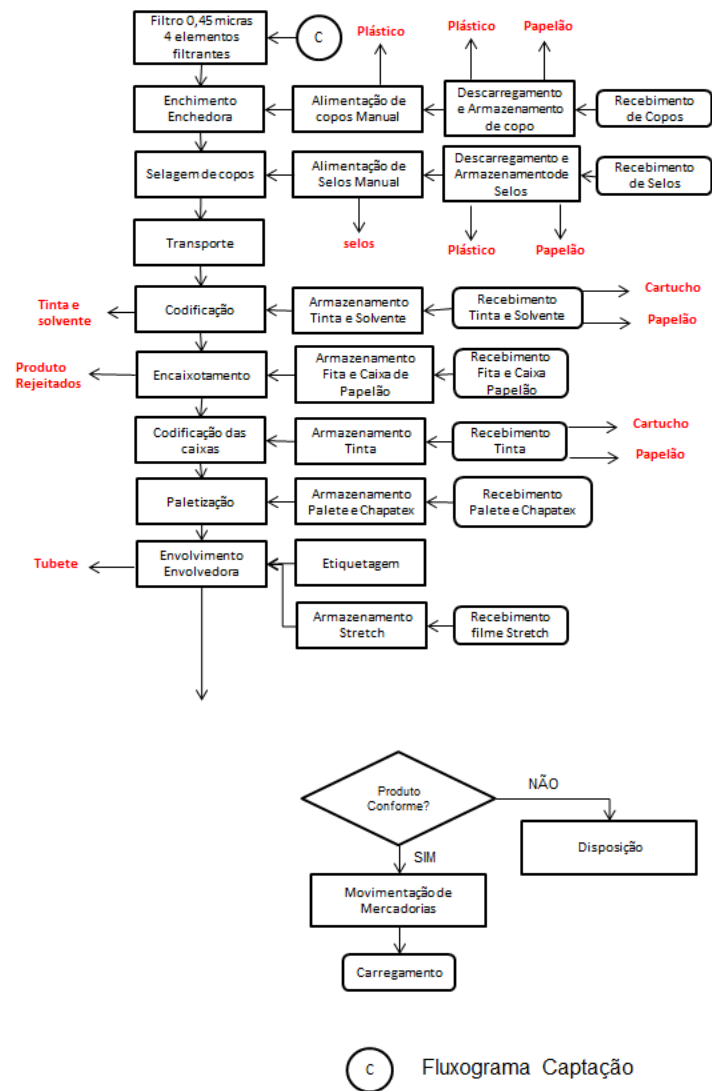
**Passo 12:** O produto fica em estoque no mínimo 48 horas (quarentena – aguardando resultado das análises microbiológicas) para serem liberados para o carregamento e envio ao consumidor final.

**Passo 13:** Quando liberado o produto o encarregado de operações envia para a área de planejamento de transportes quais produtos temos em estoques disponíveis para carregamento.

**Passo 14:** Com a quantidade que temos em estoque o planejamento consegue enviar uma agenda para a planta com os horários, transportadoras e destinos de cada produto acabado.

**Passo 15:** Então a área de faturamento faz a nota fiscal de saída desse produto acabado finalizando o processo como um todo.

Igualmente foi descrito pela defesa o seguinte fluxograma da cadeia produtiva:



Em síntese, a controvérsia posta em litígio versa sobre as seguintes glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal e mantidas pelo Acórdão recorrido:

- (i) filme shrink;
- (ii) filme stretch;
- (iii) chapatex;
- (iv) chapa de papelão;
- (v) caixa de papelão;
- (vi) fita adesiva;
- (vii) cadeados;
- (viii) serviço de industrialização em papelão;
- (ix) serviço de consultoria em energia;

- (x) serviço de manutenção predial;
- (xi) serviço de consultoria/treinamento;
- (xii) serviço de coleta e entregas;
- (xiii) ativos imobilizados: (xii.1) administração produção; (xii.2) paletizar; (xii.3) embalar; (xii.4) movimentação interna; (xii.5) operações CD; e (xii.6) serviços gerais.

Passo à análise dos insumos indicados pela Contribuinte para aproveitamento dos créditos objeto deste litígio.

### **3.1. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.**

Como observado na r. decisão recorrida, ao tempo em que a análise foi realizada pela fiscalização, encontrava-se em vigor o conceito de insumos previsto nas Instruções Normativas SRF nºs 247, de 2002 (PIS/Pasep) e 404, de 2004 (Cofins).

Todavia, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em 03/10/2018, publicou a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF,

acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, **os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.** Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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

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

17. **Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

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 ESTABELECIDO 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.

Portanto, insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger 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 impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

### **3.2. Da análise dos critérios de relevância e essencialidade sobre os insumos indicados pela Contribuinte**

### 3.2.1. Filme shrink, filme stretch, chapatex, chapa de papelão, caixa de papelão e fita adesiva

Entende a DRJ de origem que os gastos com filme shrink, filme stretch, chapatex, chapa de papelão, caixa de papelão e fita adesiva objetivam apenas preparar o produto para fins de transporte e não são itens que se incorporam ao produto durante o processo de industrialização. Na prática constituem despesas com a embalagem dos produtos para simples transporte, e não têm qualquer relação com o produto em si e, certamente, são realizados após a finalização do processo de produção.

**Para justificar a conclusão, o ilustre julgador a quo invocou os itens 55 e 56 do PN Cosit nº 5, de 2018, que assim prevê:**

#### 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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<sup>5</sup>, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Por sua vez, defende a Recorrente que tais insumos são necessários à atividade da empresa e deve ser permitido o creditamento de PIS e COFINS, nos termos do que decidiu o STJ no REsp nº 1.221.170, uma vez que as mercadorias produzidas precisam ser empilhadas e embaladas com filme plástico e acondicionadas em embalagens especiais para segurança do transporte e, sobretudo, para garantir a qualidade do produto.

**Para tanto, justifica a utilização desses insumos da seguinte forma:**

PRODUTO	DESCRIÇÃO
Filme Shrink	Material utilizado para embalar as garrafas, formar os pacotes;
Filme Stretch	Material utilizado no envolvimento dos pallets;
Chapatex	Material utilizado na separação dos produtos (camadas do pallet);
Papelão	Fountain não utiliza esse material;
Caixa de Papelão	Material utilizado para embalar os copos (produto acabado);
Chapa de Papelão	Material utilizado na separação dos produtos (camadas do pallet);
Fita Adesiva	Material utilizado para lacrar as caixas dos copos.

**Com razão à defesa.**

Destaco o voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade** – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

**Relevância** - considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

E, como já mencionado neste voto, reitero que os Itens 16 e 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, o qual direciona o conceito de insumos adotado pelo STJ, devendo ser observado o “teste de subtração” a que se refere o voto do Eminente Ministro Mauro Campbell Marques, sendo que a **“definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo”**.

O transporte de água mineral deve seguir as diretrizes da **RESOLUÇÃO DA DIRETORIA COLEGIADA – RDC Nº 173, DE 13 DE SETEMBRO DE 2006**, que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Boas Práticas para Industrialização e Comercialização de Água Mineral Natural, e tem por objetivo definir procedimentos a fim de garantir sua condição higiênico-sanitária.

**O regulamento em referência tem as seguintes previsões:**

#### 4.9 Transporte e comercialização

4.9.1 As operações de carga e descarga devem ser realizadas em plataforma externa à área de processamento e os motores dos veículos devem permanecer desligados durante a operação, a fim de evitar a contaminação das embalagens e do ambiente por gases de combustão.

4.9.2 O veículo de transporte deve estar limpo, sem odores indesejáveis, livre de vetores e pragas urbanas, dotado de cobertura e proteção lateral limpas, impermeáveis e íntegras. O veículo não deve transportar água

mineral natural ou água natural envasada junto com outras cargas que comprometam a sua qualidade higiênico-sanitária.

**4.9.3 O empilhamento das embalagens com água mineral natural ou com água natural, durante o transporte, deve ser realizado de forma a evitar danos às embalagens, a fim de não comprometer a qualidade higiênico-sanitária da água envasada.**

4.9.4 A água mineral natural ou a água natural envasada deve ser exposta à venda somente em estabelecimentos comerciais de alimentos ou bebidas. **Deve ser protegida da incidência direta da luz solar e mantida sobre paletes ou prateleiras**, em local limpo, seco, arejado e reservado para esse fim.

4.9.5 A água mineral natural ou a água natural envasada e as embalagens retornáveis vazias não devem ser estocadas próximas aos produtos saneantes, gás liquefeito de petróleo e outros produtos potencialmente tóxicos para evitar a contaminação ou impregnação de odores indesejáveis. (sem destaques no texto original)

Considerando a singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, demonstrada nas explicações trazidas em razões recursais, bem como das exigências traçadas pelas normas sanitárias, a exemplo do Regulamento acima destacado, é de flagrante constatação que os itens sob análise de fato são utilizados para proteção dos produtos até a destinação para consumo humano, motivo pelo qual se enquadra nos critérios de **essencialidade** e **essencialidade**, cuja subtração resulta em perda da qualidade, além de infringir disposições legais da Agência Nacional de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde.

**Outrossim, o reconhecimento do direito creditório sobre tais itens igualmente já foi reconhecido por este CARF através dos seguintes precedentes:**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO (ART. 3º II, DA LEI 10.637/2002). EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE FRUTAS IN NATURA. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, por serem essenciais e relevantes na atividade de produção das frutas *in natura* e a consequente venda no mercado interno e exportação. Os pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte garantem a qualidade das frutas *in natura*,

mantendo a integridade delas, em virtude de sua fragilidade. **(Acórdão nº 3301-009.760 – Relatora: Conselheira Semíramis de Oliveira Duro)**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2008

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. **(Acórdão nº 3301-009.488 – Relator: Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior)**

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA PARA CADA TEMA SUSCITADO. CONHECIMENTO PARCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a legislação apontada. No caso, o recurso especial interposto pelo Contribuinte não comprova o dissenso jurisprudencial em relação a “gastos com aquisições de partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes e de serviços de montagem e manutenção” e “direito à correção do valor do ressarcimento pela aplicação da Taxa Selic”. E o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional utiliza, no que se refere ao “conceito de insumos”, paradigma em sentido contrário à decisão vinculante do STJ, proferida na sistemática dos recursos repetitivos (Recurso Especial no 1.221.170/PR).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial no 1.221.170/PR, integrado pelo Parecer Normativo

Cosit/RFB no 5/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp no 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do seu Regimento Interno.

CRÉDITOS. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE CARGA. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas para fins de tomada de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei no 10.637/2002) aquelas com locação de veículos de carga, o que se endossa na Solução de Consulta Cosit no 1/2014.

CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM GÁS GLP CILINDRO P-20.

São admitidas para fins de tomada de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP as despesas com gás GLP-cilindro P-20, utilizado em empilhadeiras alugadas, necessárias às operações no processo produtivo. **(Acórdão nº 9303-014.369 - Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)**

No v. **Acórdão nº 9303-014.369**, ao analisar o enquadramento no conceito de insumos sobre aquisição de pallets destinados tanto à proteção de mercadorias/produtos quanto ao seu transporte, o ilustre Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan esclareceu que a 3ª Turma da Câmara Superior deste CARF vem reconhecendo a possibilidade de tomada de créditos, o que fez citando o v. Acórdão nº 9303-011.407, no seguinte excerto:

“...conforme razões bem delineadas no acórdão ora recorrido, integrado pelos acórdãos de embargos, há de ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito com relação aos itens listados no parágrafo anterior: ...**(b) compras de pallets: utilizados em diversas etapas do processo produtivo, para a movimentação das matérias-primas, produtos intermediários e**

**produtos acabados, evitando o contato com o solo e diminuindo o risco de contaminação, preservando-se a integridade e qualidade dos produtos. Também são utilizados como embalagem para produtos acabados. Diante da essencialidade e relevância, também deve ser concedido o crédito”.**

(Acórdão n.º 9303-011.407, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, unânime em relação ao tema dos pallets, sessão de 15/04/2021) (grifo nosso)

Portanto, entendo pela reversão da glosa sobre os itens filme shrink, filme stretch, chapatex, chapa de papelão, caixa de papelão e fita adesiva.

### **3.2.2. Cadeados**

Afirma a Recorrente que os cadeados são bens imprescindíveis ao desenvolvimento seguro da produção, os quais são utilizados para “bloquear o equipamento durante intervenções”, sendo “essencial ao desenvolvimento das atividades da empresa por questão de segurança”, uma vez que equivale aos próprios EPI’s entregues aos trabalhadores, cuja subtração impede a atividade por tornar os funcionários vulneráveis a acidentes no manuseio do maquinário empregado na produção da água mineral.

O ilustre julgador de primeira instância manteve a glosa sobre tal item, por concluir que trata-se de uma simples despesa, que certamente repercuta no apuração de seu lucro, mas que não é capaz de gerar créditos de não cumulatividade.

Não há nos autos qualquer comprovação e/ou justificativa sobre a essencialidade e relevância utilização dos cadeados, na forma arguida pela defesa, motivo pelo qual deve ser mantida a glosa, uma vez que a Contribuinte tem o ônus de provar os requisitos para o creditamento, na forma prevista pelo artigo 373, I do Código de Processo Civil.

### **3.2.3. Glosas de créditos sobre serviços utilizados como insumos**

Argumenta a Recorrente que faz jus ao direito creditório sobre serviços utilizados como insumos, uma vez que são imprescindíveis para qualidade e eficiência do seu processo produtivo.

**Passo à análise dos serviços indicados como insumos pela Contribuinte:**

#### **3.2.3.1. Serviços de industrialização em papelão**

Argumentou a Recorrente que os serviços de industrialização de papelão referem-se ao processo de corte de caixas de pré-forma para transformar em chapas de papelão utilizados na separação dos produtos (camadas do pallet).

Por sua vez, o ilustre julgador de primeira instância concluiu que o **item 56 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018** é absolutamente claro acerca da não consideração como insumo dos gastos incorridos com a embalagem de produtos acabados.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Como já demonstrado no item anterior deste voto, o Regulamento mencionado prevê no item 4.9.3 que o transporte **da água mineral deve ser realizado de forma a evitar danos às embalagens, a fim de não comprometer a qualidade higiênico-sanitária da água envasada.**

Com isso, da mesma forma como entendo que a Recorrente faz jus ao crédito originado das caixas de papelão, igualmente as despesas incorridas com os serviços prestados para produção por encomenda devem permitir o creditamento.

Portanto, reverto a glosa sobre estes serviços.

### **3.2.3.2. Serviço de consultoria em energia. Consultoria/treinamento. Coleta e entrega**

Com relação a tais serviços a Contribuinte havia alegado em Manifestação de Inconformidade que:

- ✓ **Serviço de consultoria em energia:** são serviços pagos para consultoria de energia; (o processo de Mercado Livre de Energia é muito complexo e a equipe Corporativa tomou a decisão de contratar a consultoria da Esfera para cuidar de todo o processo de controle, venda, compra, projeção de energia elétrica).
- ✓ **Serviço de consultoria/treinamento:** são serviços realizados para treinamentos internos para a fábrica.
- ✓ **Serviço de coleta e entregas:** são serviços de fretes para coleta de peças, caixas de pré forma para o processo de industrialização.

O ilustre julgador de primeira instância manteve a glosa por falta de provas sobre a vinculação desses serviços à produção.

Em razões recursais os únicos argumentos apontados pela defesa são de que tais serviços são imprescindíveis para que a produção dos bens seja realizada com a qualidade e eficiência necessárias, cada um com a sua

especificidade e sem os quais o resultado final da operação não seria o mesmo, razão pela qual devem ser classificados como insumos do seu processo produtivo.

E sobre os serviços de entrega e coleta, acrescenta que, *“na mesma linha, consistem em serviços de fretes para coleta de peças, caixas de pré-forma para o processo de industrialização. Assim, são necessários ao processo de embalagem das mercadorias e ao seu transporte ao consumidor final”*.

Neste ponto entendo que não tem razão a defesa, uma vez que não foi apresentada qualquer comprovação ou detalhamento sobre a relevância e essencialidade dos serviços em referência, sendo o ônus da prova da Contribuinte, na forma prevista pelo artigo 373, I do Código de Processo Civil.

Destaco que não é o caso de conversão do julgamento do recurso em diligência, uma vez que diligências e perícias devem ter por motivação a iniciativa da parte em demonstrar a liquidez e certeza do direito invocado, não se prestando a suprir o ônus da prova legalmente obrigatório.

Ademais, diante da falta de comprovação do direito creditório invocado, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e afronta ao Princípio da Verdade Material e ao Princípio do Formalismo Moderado, na forma arguida pela Recorrente.

Observo que este Colegiado sempre busca pela aplicação da verdade material para exaurir toda e qualquer dúvida sobre a realidade fática. Todavia, não há como socorrer a parte que permaneceu inerte quanto ao seu ônus da prova.

Neste sentido, destaco o Acórdão nº 9303-007.218, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>1</sup>.

Com isso, devem ser mantidas tais glosas.

#### **3.2.4. Glosas de créditos relacionados a ativos de bens imobilizados**

Como observado na decisão recorrida, a Fiscalização analisou o desconto de créditos sobre os bens do ativo imobilizado com base nos encargos de depreciação e concluiu pela glosa dos créditos apurados sobre a

---

<sup>1</sup> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

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

depreciação mensal de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado que foram utilizados nos centros de custo considerados não produtivos, ou seja: ADMINISTRAÇÃO PRODUÇÃO, ASSEG. QLDE E MEIO AMBIENTE, DESPALETIZAÇÃO, EMBALAR/EMPACOTAR, MANUTENÇÃO INDUSTRIAL, MOVIMENTAÇÃO INTERNA, OPERAÇÕES CD, PALETIZAR, SANITIZAÇÃO, SERVIÇOS GERAIS e TRATAMENTO DE EFLUENTES.

O centro de custo “Asseg. Qlde e meio ambiente” está descrito pela Autoridade Fiscal como aquele que comporta “laboratórios para testes de matérias-primas adquiridas e de água extraída do poço”.

Considerou a DRJ de origem que, apesar de não terem sido apresentadas provas a respeito do alegado, considera-se que as alegações apresentadas são corroboradas pela descrição do centro de custo, ou seja, as atividades vinculadas ao centro de custo visam assegurar a qualidade e o meio ambiente. Por entender que a realização de tais atividades atende a comandos legais, revertem-se as glosas respectivas.

Por sua vez, com relação aos centros de custo denominados paletização/despaletização e embalar/empacotar, a DRJ manteve a glosa por entender que tais atividades não se relacionam ao produto propriamente dito, mas à facilitação do manuseio e transporte dos produtos acabados e, por se tratar de despesas posteriores e não estarem vinculadas ao processo de industrialização, não são geradoras de créditos da não cumulatividade.

Argumentou a defesa que a Fiscalização buscou fazer foi separar itens (bens, serviços e ativos imobilizados) relevantíssimos a entrega do produto final do próprio produto, na tentativa de desconsiderar créditos relativos à insumos relevantes ao processo de produção.

Sustentou ainda que os itens do ativo imobilizado, sem margem de dúvida, enquadram-se no critério da relevância para fins de classificação como insumo, na medida em que, embora a sua ausência não impossibilite a produção, certamente a compromete de maneira decisiva.

**Sem razão à defesa, uma vez que não trouxe provas ao processo, tampouco individualizou quais serviços, especificamente, estão sendo considerados para o pedido do crédito.**

Com relação aos serviços gerais e de manutenção predial sequer a defesa especificou em razões recursais se tais serviços foram efetuados na área industrial, limitando-se a afirmar que se os serviços de limpeza foram utilizados no escritório ou na sua linha de montagem diretamente, em ambos casos estariam contribuindo para a perseguição do fim social e,

portanto, devendo gerar créditos de PIS/COFINS, uma vez que a limpeza de todas as áreas da empresa é imprescindível a regularidade de seu funcionamento.

Como já tratado neste voto, versando este litígio sobre pedido de crédito, aplica-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Por tais razões, devem ser mantidas as glosas em referência.

### **3.2.5. Encargos relativos a despesas com paletização, embalagem e operações no Centro de Distribuição**

Da mesma forma como ocorreu nos itens anteriores, com relação aos encargos ora analisados, a defesa limitou-se a afirmar que referidos custos estão diretamente vinculados à excelência do desenvolvimento de sua atividade econômica, de modo que resta evidente que sem tais custos o resultado final da operação seria diferente.

Não obstante a falta de demonstração necessária sobre os critérios de relevância e essencialidade das despesas que originaram os créditos pleiteados, por questão de coerência e razoabilidade com o decidido sobre as embalagens para transporte e, aplicando os **ITENS 4.9.3 e 4.9.4** do Regulamento Técnico de Boas Práticas para Industrialização e Comercialização de Água Mineral Natural, já abordado neste voto, entendo pela flagrante obrigatoriedade de utilização de pallets para proteção da água envasada de incidência direta da luz solar, bem como a necessidade de transporte sem risco de danos às embalagens, a fim de não comprometer a qualidade higiênico-sanitária da água envasada,

Com isso, adotando os mesmos critérios já mencionados neste voto, concluo pela reversão da glosa especificamente com relação às despesas com paletização e embalagem, restando prejudicados os demais itens em virtude da falta de comprovação do direito creditório.

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes aos itens **(i)** filme shrink, filme stretch, chapatex, chapa de papelão, caixa de papelão e fita adesiva; e **(ii)** encargos relativos a despesas com paletização e embalagem.

## **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 provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) reverter as glosas referentes aos itens (i.1) filme shrink, (i.2) stretch, chapatex, (i.3) chapa de papelão, (i.4) encargos relativos a despesas com paletização e embalagem e (i.5) caixa de papelão e fita adesiva.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator