



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10925.003036/2009-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3001-003.270 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	POMAGRI FRUTAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS**

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.**

Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Gastos incorridos com embalagens para acondicionamento do produto e frete oriundo da compra de produtos de embalagens (Súmula CARF 188), vinculados ao processo produtivo geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.

**DESPESAS COM GLP DE EMPILHADEIRA. DIREITO CREDITÓRIO. CONTRIBUINTE. ÔNUS DA PROVA.**

**Artigo 170 CTN:**

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

**Artigo 373 CPC:**

373. O ônus da prova incumbe:

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

Há de ser glosado o período em que não se comprova por documentos contábeis o direito creditório.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir as glosas referentes aos créditos sobre as despesas com embalagens e fretes com transporte de embalagens. Vencidos os conselheiros Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha e Fabio Kirzner Ejchel, que negavam provimento ao Recurso e o Conselheiro Daniel Moreno Castillo, que dava provimento em maior extensão para reverter também as glosas referente as despesas com gás GLP. Manifestou interesse em apresentar Declaração de voto, a conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Antonio de Souza Correa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Francisca Elizabeth Barreto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Daniel Moreno Castillo, Fabio Kirzner Ejchel (substituto[a] integral), Larissa Cassia Favaro Boldrin, Wilson Antonio de Souza Correa, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatado, tomo o Relatório da DRJ de origem como meu, por questão de economia processual, até seu julgamento, onde nos informa:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório que deferiu parcialmente pedido de ressarcimento formulado no PER nº 38768.32799.100907.1.1.10-0480, relativo a crédito da PIS/Pasep Não-Cumulativa/Mercado Interno, vinculado a receitas de venda submetidas à alíquota zero (produção e comercialização de maçãs), referente ao 2º trimestre de 2007. Do valor pleiteado de R\$ 8.393,67, foi reconhecido o crédito de R\$

1.873,90. Dessa forma, apenas parte das compensações declaradas foi homologada (fls 70/71).

2. Conforme Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, o reconhecimento parcial do crédito decorreu de glosas efetuadas em itens de custo e despesa que compunham o crédito demonstrado pelo contribuinte no Dacon (fls 39/69): (i) materiais de embalagem utilizados precipuamente para transporte de maçãs, tais como caixas de papelão, bandejas de polpa, pallets, cantoneiras, plásticos-bolha, sacos plásticos lisos, cola, filme, fitas adesivas, termógrafo; (ii) frete na aquisição de mercadorias sem a comprovação de ter sido suportado pelo requerente e frete na compra de material não considerado insumo na produção da maçã, tais como saco plástico, papel-seda, fita, cantoneira, cola, filme, termógrafo; (iii) despesas de condomínio; (iv) gastos com GLP.

3. Segundo o art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, “para que bens e serviços utilizados se enquadrem no conceito de insumo é requisito que sejam utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços. O conceito de processo produtivo capaz de gerar créditos restringe-se à matéria prima e aos produtos intermediários submetidos a alterações em função de ação direta sobre o produto, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas durante os processos de fabricação, e não após ele. Os insumos participam do processo no qual há uma entrada de materiais e de serviços, um acréscimo de valor e a saída do produto. Como conclusão lógica, subentende-se que a legislação está a fazer distinção entre aqueles bens e serviços incorporados ao produto durante o processo de industrialização e aqueles outros incorporados apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão somente ao transporte ou distribuição dos produtos acabados. Como para o PIS/Pasep e para a Cofins é insumo aquele utilizado no processo de industrialização em termos similares ao disciplinado na legislação do IPI, importa aplicar o conceito de embalagem do regulamento deste imposto (arts. 4º e 6º do Decreto nº 4.544, de 2002). Dessa forma, não podem gerar créditos, as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido no varejo”.

4. Quanto ao crédito decorrente de serviço de transporte, assevera que “somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de serviços de frete que: (a) estejam relacionados à aquisição de bens para revenda [art. 3º, I, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003]; (b) sejam tidos como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção

de um bem [como as despesas com transporte de produtos em elaboração efetuado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica]; (c) estejam associadas à operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor [arts. 3º, IX, e 15, da Lei nº 10.833, de 2003]”.

5. Por sua vez, a despesa de condomínio foi excluída da apuração do crédito das contribuições, por não configurarem despesas com aluguel, nos termos da legislação.

6. Por fim, os gastos com gás GLP foram glosados, porquanto utilizado em máquinas empilhadeiras de uso geral e indivisível nos estabelecimentos.

7. Cientificado do decisório em 19.01.2011 (fl 73), o contribuinte manifestou inconformidade em 21.02.2011 (fls 21.02.2011), na qual pede o reconhecimento integral do crédito de ressarcimento, com base nas seguintes razões:

(i) Os materiais de embalagens (cantoneiras, bandejas, fitas adesivas, pallets, papel-seda, plástico-bolha, tampas, fundos, caixas de papelão etc) são indispensáveis ao acondicionamento do produto, não exclusivamente com o fim de transporte, porquanto utilizados para assegurar a integridade da fruta até o seu destino;

(ii) O papel-seda, fita, cantoneira e outros são insumos na produção da maçã, conforme item acima, de modo que gera creditamento a despesa com o serviço de transporte para adquiri-los; da mesma forma, as despesas com frete de mercadorias;

(iii) A despesa com condomínio deve ser creditada da mesma forma que a despesa com aluguel, pois o acessório segue o principal;

(iv) O GLP relacionado à glosa foi empregado nas empilhadeiras destinadas à movimentação das maçãs, de modo que o combustível está diretamente ligado ao processo produtivo;

(v) Não existe lei formal determinando a aplicação do conceito de insumo do IPI à apuração das contribuições não-cumulativas;

(vi) O critério de insumo utilizado na decisão recorrida não está em conformidade com Soluções de Consulta emanadas das Superintendências da Receita Federal do Brasil (Processo de Consulta nº 99/09 da SRRF6ªRF), com decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Recurso Voluntário nº 146.778) e com a jurisprudência judicial (Acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de 26 de março de 2009; Agravo Regimental no REsp nº 1.125.253/SC, de 15 de abril de 2010).

É o relatório.

Em sessão realizada no dia 21 de junho de 2017 a DRJ/FOR, 5ª Turma exarou Acórdão sob nº 08.39.402 que julgou pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, na unanimidade.

POR TERMO DE ABERTURA DE DOCUMENTO a Recorrente acessou o teor do mencionado documento na data 17/08/2017, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), através da opção Consulta Comunicados/Intimações ou Consulta Processos, os quais já se encontravam disponibilizados desde 15/08/2017 na Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico.

No dia 19 de mês de setembro do mesmo ano aviou o presente remédio recursivo, com suas razões.

Ao chegar ao CARF foi realizado sorteio eletrônico, sendo a mim distribuído.

Eis os fatos.

Passo ao voto.

## VOTO

Conselheiro **Wilson Antonio de Souza Correa**, Relator.

### 1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

### 2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Posto isso, passo à análise das razões recursais.

### 3. Direito.

Antes de adentrar nos quesitos apresentados no remédio recursivo, sucintamente há de se conceituar insumo para esse julgador.

Da análise da legislação em vigor, que são várias, concluo que insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS **deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ.**

Feita a consideração acima, enfrento doravante os questionamentos recursivo.

#### 3.1. Crédito Oriundos de embalagens.

Alega equívoco da decisão recorrida ao não reconhecer o direito creditório referente a aquisições de materiais de embalagens, sob argumento que eles são necessários e fazem parte da venda do produto.

Destaca que esses gastos com embalagens não se trata de gastos para apresentação de mercadoria, mas itens necessários ao acondicionamento do produto, necessários para que o produto chegue em ótimas condições no local de venda.

Dos produtos relacionados, descreve a finalidade de cada um, sendo eles: Bandejas, Cantoneiras, Fitas adesivas, Pallets e seus acessórios; Plástico bolha, sacos plásticos, Caixas de papelão, Fundos, Tampas.

Em sessão realizada no mês de agosto de 24, essa Turma julgou caso semelhante relatado pelo nobre Conselheiro Daniel Moreno Castilho, envolvendo inclusive pallets, onde acompanhei na integralidade o voto condutor. Por essa razão, e por considerar perfulgente fundamentação, peço vênica para transcrever parte dele, onde exauri a questão posta:

“....

## **2. PIS/COFINS. Não cumulatividade. Insumos. Conceito. Tema 779 do E. STJ.**

Segundo o precedente repetitivo no Tema 779, **o conceito de insumo para fins de aplicação da legislação tributária das contribuições sociais leva em consideração a relação de essencialidade entre insumo e a atividade econômica da empresa**, e não entre o bem/produto e o conceito estreito de vinculação direta com a produção de bens ou prestação de serviços. (DN)

Vejamos o teor das teses firmadas nesse precedente vinculativo:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, **porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003**; e

(b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.** (destacamos)

O entendimento da tese é bastante claro e expresso no que tange ao parâmetro sobre o qual a questão da essencialidade deve ser aferida em relação a determinado item considerado como insumo. Esse parâmetro não é o **envolvimento direto na fabricação de bem ou prestação de serviço**, como definiu a DRJ, pois indevidamente limitado e restringe de forma ilegítima a sistemática própria da não cumulatividade, que **deve ter a “essencialidade ou a importância” aferida em razão da sua atividade e econômica principal.**

Não custa lembrar que, tratando-se de contribuições sociais aferidas pela sistemática base-base, quando da apuração de créditos, critérios de outros tributos que limitam a questão ao tributo-tributo acabam por gerar torção inaceitável da própria não cumulatividade em relação às contribuições. A abrangência da base de incidência das contribuições é muito mais ampla do que

uma linha de produção, carecendo de suporte jurídico a defesa de restrição da tomada de créditos a esse recorte restrito, sob pena de afronta à própria não cumulatividade.

A Fazenda busca limitar a tomada de crédito de insumos indispensáveis à atividade econômica, sob o pretexto de terem sido aplicados após a fabricação do bem, como no caso dos *pallets*, justamente por restringir esse direito à linha de produção (como costuma fazer no IPI), e não à atividade econômica, como deve ser incorrido para as contribuições.

**No caso em foco, restou evidenciado que tanto os *pallets*, quanto os termógrafos, são elementos essenciais para a atividade econômica da empresa, haja vista que na forma da prova carreada aos autos, aplicam-se e integram a cadeia produtiva até o despacho da mercadoria. (DN)**

Por outro lado, os *pallets* são elementos essenciais para a preservação da qualidade do produto vendido, servindo de base e estrutura fixa para o transporte de bens delicados e perecíveis, preservando a estrutura composta de diversas caixas e integrando a unidade de despacho para transporte de forma indissociável com o produto.

Já os termógrafos são essenciais à adequada exploração da atividade econômica da contribuinte, uma vez que essa atividade exige elevado monitoramento de temperaturas, seja no ambiente de produção, seja durante o transporte. Como bem descrito nos autos, por se tratar de mercadoria perecível e frágil a oscilações de temperatura (uvas e frutas), o monitoramento é essencial à atividade, integrando o conceito de insumo para fins de tomada de crédito, nos termos do artigo 3º das 10.637/2002 e 10.833/2003, aplicados pelo E. STJ.

....”

Esses bens essenciais, sempre que se submetam à incidência nas entradas, sempre ensejarão creditamento lícito por parte do contribuinte, como é o caso.

No caso em julgamento, além dos Pallets há outros produtos que a Recorrente mostra as suas essencialidades, onde a não utilização destas embalagens não há como manter as maçãs em condições de venda.

Para a DRJ, no caso em tela, há acentuada distinção entre embalagens incorporadas aos produtos apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão somente ao acondicionamento e transporte e que não geram creditamento, daquela embalagem incorporada ao produto durante o processo de industrialização, que agregue valor comercial ao produto.

Concluiu que cristalino está que os pretendidos créditos se referem a despesas com materiais de acondicionamento utilizados exclusivamente para o transporte das mercadorias.

Outra razão para não se excluir as glosas aplicadas pela fiscalização foi o fato de a Recorrente não ter juntado qualquer documentação corroborando o fato de os materiais de acondicionamento, possam ter sido vendidos juntamente com seu produto ao consumidor final.

Ao contrário, das evidências constatou que os mencionados materiais nem se apresentam ao consumidor junto com o seu produto no ponto de venda.

Por essas duas premissas manteve-se as glosas relativo a material de embalagem.

Diferentemente da DRJ, entendo que as embalagens incorporadas aos produtos mesmo depois de concluído o processo produtivo e que se destinam ao seu acondicionamento e transporte geram crédito a ser descontado das contribuições, por se constituírem em insumo, já que ele, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, cujo qual foi julgado na sistemática de recursos repetitivos, onde a decisão deve ser reproduzida no âmbito desta corte, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Impossível não trazer à baila o cotidiano. Quando se deseja comprar uma fruta e ou verdura de melhor qualidade, as casas com preço mais elevados são procuradas. E, quais as razões desses produtos serem melhores e, portanto, procurados? O transporte é uma delas, onde se verifica que TODAS as mercadorias são bem acondicionadas / embaladas, tanto nas gôndolas quanto no transporte. E essa excelência é paga pelo produtor e pelo consumidor final, com uma diferença, o consumidor final pode optar em ir a um Ceasa ou feira e pagar mais barato. Já o produtor não tem da mesma sorte, eis que, se não apresentar um produto de excelência, não tem comprador.

Temos duas premissas: i) produto transportado sem acondicionamento adequado e, ii) produto transportado com acondicionamento adequado, onde se reflete diretamente na qualidade do produto. Delas, abstrai-se o silogismo de que 'a qualidade do mesmo produto está diretamente condicionada à maneira/forma do seu transporte'. Aí está a essencialidade e relevância das embalagens para diferenciar a qualidade do produto.

Apesar de a decisão 'a quo' entender que não há nos autos provas documentais que demonstrem que as embalagens foram vendidas junto com as mercadorias, sendo uma das razões de não configurar essencialidade e relevância, dela não concordo. Veja, quem compra maçã junto com pallet? Quem compra maçã com fundo especial de caixa? Ninguém, pois para o consumidor, o produto pode ser transportado numa Ferrari ou numa charrete, não importa, pois o que importa é a qualidade, mal imaginando que a qualidade tem como um dos comandos o transporte.

Nesse quesito, embalagens, reconheço a sua essencialidade e relevância, devendo ser excluídas as glosas praticadas, como perquiri a Recorrente.

### **3.2. Direito ao Crédito de Fretes.**

Diz que, em relação aos créditos oriundos de fretes, restou mantida a glosa da nota fiscal 290417 emitida pelo fornecedor Alfa Transportes Especiais e da nota fiscal 50457 emitida por Viero Transportes e Comércio Ltda, pela DRJ, cuja razão é que entende a DRJ que os fretes tiveram como origem uma indústria de máquinas e uma indústria de embalagens, respectivamente, que não geram direito ao crédito.

Entretanto, entende a Recorrente que os documentos são suficientes para o creditamento, não impoñendo a origem do frete realizado, eis que, em ambos os casos as operações geram créditos e, portanto, seu transporte também gera.

Na inteligência do artigo 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 16 de fevereiro de 2005, que dispõe sobre a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS relativos a fretes nas operações, tem-se que poderão ser descontados créditos das contribuições calculadas sobre os valores pagos com fretes pagos relativos a insumos na produção. Confira:

Art. 1º Dos valores apurados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não-cumulativas, pelas pessoas jurídicas, poderão ser descontados créditos destas contribuições calculados sobre os valores das despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, nas operações de vendas efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2004, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora.

No quesito anterior, entende esse julgado que as embalagens compõem insumos na produção e, portanto, os fretes tomados para transportar as embalagens, seguindo ADI supra, também devem ser excluídas as glosas, desde que comprovadas as despesas, conforme inteligência da novel Súmula CARF 188, 'in verbis':

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, **desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.** (DN)

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348.

Desta forma, restou suficiente a documentação de ter a Recorrente suportado as despesas com serviços de frete de transporte de insumo, me parece correto o seu perseguido creditamento.

Já quanto ao frete de máquinas e equipamentos, não se verifica nos autos a essencialidade e relevância dos mesmo relativo ao produto, não configurando equivocada a glosa, devendo ser mantida, além de também não ter honrado com a prova de que tenha sido suportado as despesas e tributado a ação.

Desta forma, não há de excluir as glosas relativo a fretes com máquinas e equipamento, sendo excluídas as glosas com frete de insumo/embalagem.

### 3.3. Direito ao crédito de despesa de condomínio

Diz que a DRJ não considerou as despesas com condomínio por não ter ocorrido a separação das despesas de aluguéis com condomínio, mas que isso não se sustenta, pois o pagamento de condomínio é um acessório ao aluguel, onde o acessório acompanha o principal.

Mas, não foi essa a razão que fulcrou a decisão da instância de piso. Não se considerou o pagamento de condomínio, porque entende que ele está afastado do processo produtivo.

Não tem razão a Recorrente, pois o conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens. Inexiste insumo na atividade comercial.

A hipótese normativa do inciso IV, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 não atinge os bens utilizados em aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Ora, a lei é clara ao dizer **aluguéis**, não permitindo sua extensividade imaginária à prestação condominial. Confira:

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

....

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

O julgador deve ser escravo da lei, nela se fulcrando e se limitando. Portanto, como ela não fala em condomínio, não vejo como considerá-la, até porque, necessariamente ela não é um acessório, haja vista que pode haver um aluguel sem condomínio, seja pela inexistência seja por acordo. E, por fim, se no dispositivo supra contivesse o termo “aluguéis de prédios e acessórios”, por certo faria jus ao creditamento a Recorrente. Mas, a lei é clara, não comportando extensividade como quer a Recorrente.

Ademais, se a decisão da DRJ tivesse fulcrado no fato de não ter a Recorrente separado as despesas de aluguéis com condomínios para não conceder o creditamento, ainda assim estaria correta, pois é obrigação da Recorrente provar o seu crédito, na dinâmica do inciso I, do artigo 373 do CPC, e não gera liquidez e certeza a apresentação de recibos que não discriminam o que é aluguel e o que é condomínio. Veja:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Sem razão a Recorrente, nesse tópico.

### **3.4. Despesas com empilhadeiras (aquisição de gás GLP)**

Alega que, equivocadamente a DRJ manteve a glosa o GLP consumido pelas empilhadeiras, no argumento de estarem enquadradas como máquinas de uso em geral e

indivisível, sendo utilizadas tanto para transporte de insumos e de produtos em elaboração como também para transporte de produtos acabados e de outras mercadorias.

Todavia, entende que tem direito ao crédito nos custos utilizados nas empilhadeiras, considerando que elas trabalham diretamente e com aplicação no produto, ou seja, na movimentação das maçãs, desde que chegam à produção até o destino que é a expedição.

No voto exarado pela DRJ de origem pode ser observado que ela fulcrou seu julgado na descrição da fiscalização onde considerou que "... observou que as empilhadeiras eram utilizadas para movimentação geral de objetos, **não necessariamente das maçãs, sendo, por isso, de utilidade geral e indivisível, de modo que se mantém a glosa da despesa com o gás GLP**". (DN)

Compulsando os autos verificamos que a autoridade lançadora trata esse quesito como 'Gás Câmaras Frias', mas o enquadra como gás combustível, onde muito bem descreve como de utilidade geral, ou seja, a menção de ser 'Gás Câmaras Frias' não representa o produto, sendo que o produto é gás combustível. Como gás combustível, segundo o AFRFB ele não é utilizado tão somente para transporte de insumos, mas também é utilizado para produtos acabados e de outras mercadorias. Confira:

MERCADORIA	DIREITO AO CRÉDITO	FUNDAMENTAÇÃO
Bandejas Polpa Azul	NÃO	Utilizadas na montagem de embalagens de transporte.
Cantoneira 40x40x4x2	NÃO	Utilizada na montagem de embalagens de transporte.
Etiqueta Adesiva	SIM	Consumida em função da aplicação direta destas sobre o produto (fruta), alterando sua aparência e agregando-lhe valor.
Etiqueta Couche	SIM	Consumida em função da aplicação direta destas sobre o produto (fruta), alterando sua aparência e agregando-lhe valor.
Fita Adesiva Transparente	NÃO	Utilizada na montagem de embalagens de transporte.
Fita Para Arquear Palets	NÃO	Utilizada na montagem de embalagens de transporte.
Fita Scotch	NÃO	Utilizada na montagem de embalagens de transporte.
Gas Empilhadeira	NÃO	Estas máquinas empilhadeiras de uso geral e indivisível nos estabelecimentos são utilizadas tanto para transporte de insumos e de produtos em elaboração como também para transporte de produtos acabados e de outras mercadorias. Não é possível, portanto, enquadrar tal transporte como insumo para o fim de creditamento do tributo.
Oleo Diesel	SIM	Combustível consumido por tratores de campo em função da ação direta destes sobre os pomares, beneficiando e agregando valor ao produto (fruta).
Pallet Exportação	NÃO	Utilizado na montagem de embalagens de transporte.
Plastibolha	NÃO	Utilizado na montagem de embalagens de transporte.
Saco Plastico Liso	NÃO	Utilizado na montagem de embalagens de transporte.
Tampa e Fundo Caixa Papelao	NÃO	Utilizados na montagem de embalagens de transporte.
Termografos	NÃO	Equipamento utilizado para registrar a temperatura do produto (fruta) durante o transporte marítimo. Não se enquadra no conceito de insumo, pois apenas monitora características físicas sem realizar qualquer ação sobre o produto. Não se trata, também, de equipamento utilizado em processo produtivo, mas de equipamento utilizado após este processo.

Faço destaque para o fato de o AFRFB ter dito no AI: Estas máquinas de uso geral e indivisível nos estabelecimentos são utilizadas tanto para transporte de insumos e de produtos em elaboração como também para transporte de produtos acabados e de outras mercadorias.

Veja, analisando a frase, no primeiro momento há reconhecimento por parte da fiscalização que elas (máquinas) são utilizadas para transporte de insumos. Então, as despesas com GLP não poderiam ser desconsideradas 'in totum', como fez a fiscalização e mantido pela unidade de origem, caso estivéssemos tratando de auto de infração, que não é o caso. Isto porque, se fosse auto de infração a responsabilidade de demonstrar a existência de ilicitude é do AFRFB.

No segundo momento da frase, o Relatório Fiscal alega que as máquinas também são utilizadas no transporte de produtos acabados e outras mercadorias. Assim, extrai-se que o produto acabado transportado por uma empilhadeira não pode ser entre estabelecimentos, até porque as regras de transportes e circulação de veículos não permitem, e é por isso que nunca ninguém viu empilhadeira nas vias públicas automobilísticas levando paletes contendo maçãs e outros quejandos.

Nesses dois pontos, pode abstrair que há o reconhecimento da Fiscalização do uso do GLP para empilhadeira, mas como dito no Relatório Fiscal "...máquinas de uso geral e indivisível nos estabelecimentos são utilizadas tanto para transporte de insumos e de produtos em elaboração como também para transporte de produtos acabados e de outras mercadorias..." e, nessa seara, como se está tratando de direito creditório o ônus probante é do contribuinte e não do Fisco segregar a contabilidade demonstrando o crédito, na inteligência do artigo 170 do CTN. Confira:

**CTN Art. 170.** A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Não se pode olvidar do CPC, quanto ao ônus da prova, sendo que novamente nos recorreremos a ele.

**CPC Art. 373.** O ônus da prova incumbe:

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

...

Assim, mesmo a Fiscalização reconhecendo o uso do GLP nas empilhadeiras, o que em tese daria razão à Recorrente ao perquirido direito creditório, mas que pelo fato de não estar bem demonstrado contabilmente o que foi gasto com "transporte de insumos e de produtos em elaboração como também para transporte de produtos acabados e de outras mercadorias", realizou a glosa, cuja qual foi mantida pela DRJ e a mantenho agora, eis que a Recorrente teve várias oportunidades para fazer a segregação contábil e juntar em suas peças de defesa inicial e agora em fase recursiva.

Portanto, o ônus probante era da Recorrente em demonstrar seu crédito, o que não realizou, devendo ser mantida a mencionada glosa.

### **3.5. Do direito da recorrente**

Vale-se de jurisprudência judicial e administrativa na tentativa de demonstrar o seu direito, alegando ainda que o conceito de IPI para definição de insumos foi utilizado para conceituar PIS/COFINS, sob argumento de que isso não existe em lei.

Respeita-se a jurisprudência juntada, onde muitas servem para, em parte socorrer o caso em testilha.

Não se viu a dita conceituação feita pelas autoridades lançadoras e julgadores antecedentes.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso e, no mérito julgo parcialmente procedente para excluir as glosas referentes a crédito de despesas com embalagens e fretes de transporte com embalagens.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Antonio de Souza Correa**

## **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, Redatora.

A presente declaração de voto visa esclarecer o meu voto apenas pelas conclusões em relação às glosas efetuadas sobre os créditos nas aquisições de embalagens para transporte, bem como em relação às despesas com fretes e às despesas com Gás GLP para empilhadeiras.

### **1. Embalagens para transporte**

No que se refere aos créditos nas aquisições de embalagens, foram glosados os seguintes itens: Bandeja Polpa Azul, Cantoneira 40x40x4x2, fita adesiva transparente, fita para arquear Pallet, fita scotch, Pallet Exportação; Plastibolha, saco plástico liso, Caixas de papelão - fundos e tampas - e termógrafos, conforme se verifica na página 10 do Termo de Verificação Fiscal.

A recorrente alega que todos os itens são necessários à manutenção e preservação das maçãs durante o seu transporte até o consumidor final, entendimento que é acompanhado pelo relator.

A Câmara Superior do CARF, também tem sido pacífica no entendimento de que despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, destinadas à

manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme se verifica da ementa do Acórdão nº 9303-015.322 – CSRF / 3ª Turma abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, em caso semelhante, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que o colegiado não deu provimento à matéria recorrida pela Fazenda Nacional (falta de interesse recursal).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

**CRÉDITOS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. MANUTENÇÃO DA QUALIDADE. POSSIBILIDADE.**

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

Em outras oportunidades já me manifestei no sentido de que tais glosas deveriam ser mantida, com base no inciso II, do § 2º, do artigo 176, da IN RFB nº 2121/2022, que informa expressamente que embalagens utilizadas no transporte de produtos acabados não são consideradas insumos e, portanto, não geram créditos como tal:

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

No entanto, no caso em questão, por tratar-se de produtos alimentícios e que demandam uma embalagem que se destinam à manutenção, preservação e qualidade do produto, entendo que as glosas devem sim, ser revertidas, com exceção daqueles itens que forem ativados.

Essas são as razões do meu voto.

## **2. Frete**

No que se refere ao frete, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram glosados fretes referentes a transporte de pallets, fita adesiva e cantoneira, que a fiscalização não considerou como insumo, e fretes de exportação para os quais a ora recorrente não comprovou que arcou com essa despesa.

Em sua manifestação de inconformidade, a recorrente não contesta a não comprovação quanto ao pagamento dos fretes de exportação, nem apresentou qualquer documento comprobatório nesse sentido. Quanto aos demais itens, apenas informou que se tratava de compra de insumos, o que geraria direito ao creditamento.

A DRJ, por também entender que as embalagens não podiam ser consideradas insumos, manteve a glosa.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente alega:

Referente aos créditos oriundos de fretes, houve glosa das seguintes notas fiscais 460764, 15996, 16095, 16167, 170422, 568610, 582607 e 586062, alegando o Fisco de que referidos fretes não permitem direito ao crédito eis que oriundos do transporte de pallets, fitas e cantoneiras.

Contudo, pouco importa a origem do frete realizado, eis que em ambos os casos as operações geram créditos conforme verificado no tópico anterior e, por conseguinte, seu transporte também.

Com a devida vênia, entende a Recorrente que os documentos acostados são suficientes para demonstração de seu direito ao crédito de fretes, sendo descabida a negativa da DRJ.

Pois bem, entendo que a questão quanto aos fretes de exportação está preclusa.

Já no que se refere aos créditos calculados sobre as despesas com fretes referentes aos itens entendidos como insumos, nos termos do item 1 deste voto, entendo que as glosas devem ser revertidas.

Nesse sentido, voto por dar parcial provimento em relação ao presente item, para reverter as glosas referente aos fretes de compra materiais de embalagem consideradas como insumos, nos termos do item 1, deste voto.

## **3. Despesas com empilhadeiras (aquisição de gás GLP)**

Nos termos do TVF, a glosa de créditos apurados sobre a compra de GLP ocorreu por este ser empregado em empilhadeiras que transportam insumos, produtos em elaboração e acabados e outras mercadorias. Tendo em conta o uso geral e indivisível das máquinas, a fiscalização efetuou a glosa.

A recorrente, por seu turno, defende que as empilhadeiras trabalham na movimentação das maçãs, desde sua chegada ao estabelecimento, passando pela produção, até chegar ao destino final que é a expedição.

A DRJ manteve a glosa pelos motivos abaixo:

A Lei nº 10.637, de 2002, bem como a Lei nº 10.833, de 2003, autorizam a dedução de gastos com combustíveis e lubrificantes, desde que “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (art. 3º, II). Dessa forma, podem ser deduzidos, por exemplo, os créditos sobre gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo; jamais, por outro lado, o combustível utilizado no transporte do produto, igualmente deslocado espaço-temporalmente do processo produtivo.

Pois bem, a fiscalização afirma algo que não é desconstituído pelo manifestante mediante prova. A autoridade fiscal observou que as empilhadeiras eram utilizadas para movimentação geral de objetos, não necessariamente das maçãs, sendo, por isso, de utilidade geral e indivisível, de modo que se mantém a glosa da despesa com o gás GLP.

Quando se trata de direito creditório, o ônus é do contribuinte de segregar sua contabilidade e apresentar para serem compensados/ressarcidos apenas os créditos líquidos e certos, nos termos do artigo 170, do CTN.

A recorrente além de não realizar a segregação das despesas também não logrou êxito em rebater por meio de provas o que a fiscalização afirmou.

Portanto, entendo não haver reparos a serem feitos com relação a este item em relação à decisão de primeiro piso, pelo que lhe nego provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca Elizabeth Barreto**