



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.720861/2020-51
ACÓRDÃO	3202-002.958 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIBRAFERTIL COMPANHIA BRASILEIRA DE FERTILIZANTES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O conceito de insumos somente se torna relevante em relação aos bens e serviços adquiridos para aplicação no processo produtivo ou na prestação de serviços.

AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA. PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVO. VEDAÇÃO AO CRÉDITO.

É expressamente vedado o crédito de PIS/Pasep, no caso de aquisições de insumos não sujeitos (suspensão, isenção, alíquota zero, não incidência) ao pagamento da contribuição.

CRÉDITO. IPI RECUPERÁVEL. IMPOSSIBILIDADE. IPI IRRECUPERÁVEL. POSSIBILIDADE.

O IPI recuperável, destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos, não integra o custo de aquisição dos bens e serviços aplicados na produção da pessoa jurídica contribuinte do imposto. De maneira diversa, o IPI, quando não recuperável, integra o valor de aquisição de bens para efeito de cálculo do crédito das contribuições não cumulativas.

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. FERRAMENTAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dão direito a crédito, nos moldes do REsp nº 1.221.170, as ferramentas incluem-se nos “custos gerais de fabricação”, não permitindo o enquadramento no conceito de insumo, do art. 3º, II, das leis de regência das contribuições.

SERVIÇO DE FRETE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA NÃO SUJEITA À INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

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. Súmula Carf nº 188.

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA PRÓPRIA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. Súmula Carf nº 217.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. DESPESAS CLASSIFICÁVEIS NO ATIVO PERMANENTE.

Os gastos atrelados a bens do ativo permanente devem ser incorporados ao valor do bem e depreciados ou, conforme o caso, amortizados, nos prazos de vida útil ou de amortização do bem ou direito, somente sendo admitidos, para efeito de cálculo do crédito, o valor da amortização ou depreciação apurados.

DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido no art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Súmula CARF nº 224.

DIREITO AO CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

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. Súmula CARF nº 235.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído. Tema 1.231/STJ.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário para, na parte conhecida, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de crédito sobre: (1) os serviços de transporte de insumos não onerados pelo PIS/Pasep, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, nos termos da Súmula CARF nº 188; (2) a aquisição de “Papelão Ondulado Corrugado 1,2m” como material de embalagem para transporte e (3) o IPI não recuperável sobre os bens do ativo imobilizado. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-002.863, de 19 de setembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 13502.720862/2020-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (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 em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que indeferiu parcialmente os direitos creditórios pleiteados por meio do PER/Dcomp 39116.28439.181215.1.1.18-7615, relativos à contribuição para o PIS, referente ao período do 3º trimestre de 2015.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

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, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Diante das particularidades do regime tributário da não cumulatividade, os créditos se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Em sendo os créditos deste regime tributário um benefício que permite diminuir o valor do tributo a ser recolhido, a legislação impõe ao contribuinte que quer usufruir deste benefício o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITO ENTRE AS PARTES.

As decisões judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe à interessada a prova dos fatos que venha a alegar em sua impugnação, a qual deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos os elementos de convicção necessários à adequada solução da controvérsia, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Cientificado do acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou recurso voluntário, ratificando as alegações apresentadas na manifestação de inconformidade, sustentando que deve ser reformada a decisão recorrida, a fim de se reconhecer a totalidade do direito creditório.

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:

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, do que deve ser conhecido.

Inicialmente é imperioso destacar que, no relatório fiscal e no acórdão recorrido, verifica-se a aplicação do conceito de insumo, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, tomando-se como diretrizes os critérios da essencialidade e relevância para os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, sendo a decisão incorporada, no âmbito da Receita Federal do Brasil, através do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

PRELIMINAR

CABIMENTO DO RECURSO AO CARF

Requer a recorrente o afastamento da incidência da Medida Provisória nº 1.160, 2023, que acrescenta o art. 27-B na Lei nº 13.988, de 2020, e equipara o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, definido como o lançamento ou a controvérsia que não supere mil salários-mínimos, ao contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, definido como aquele que não supere sessenta salários-mínimos, conforme regulamentado pela Portaria ME nº 340, de 2020.

Através do Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 41, de 2023, fez-se saber que a MP nº 1.160, de 2023, perdeu a vigência em 01.06.2023, e a Portaria ME nº 340, de 2020, foi revogada pela Portaria MF nº 20, de 2023.

Deste modo, em face da ausência de efeito das normas citadas no recurso voluntário, não há controvérsia a ser resolvida, do que não conheço da matéria.

MÉRITO

BENS ADQUIRIDOS SEM O PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

A autoridade fiscal verificou a apuração de créditos na aquisição de produtos, que, embora ligados ao processo produtivo, não foram sujeitos ao pagamento das contribuições, como tributação monofásica de alíquota zero (CST 04), operações sujeitas à alíquota zero (CST 06), operação isenta da contribuição (CST07) e sem incidência (CST 08), relativamente à COFINS.

Com base no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, efetuaram-se as glosas dos créditos:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

A recorrente argumenta em relação à finalidade do regime não cumulativo e defende que a técnica da não cumulatividade almeja a redução da carga tributária ao longo do processo produtivo. A vedação imposta, através da interpretação literal dos dispositivos, desnatura a política tributária, de modo que requer a reversão integral das glosas.

Conforme bem assentou o julgador de piso, reproduzindo o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, a vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, existindo vedação expressa para apuração de créditos.

Por fim, a recorrente alega que os itens “RESPIRADOR SEMI FACIAL med 3m 7502” e “ROLAMENTO ROLOS SKF” foram enquadrados pela fiscalização no CST 07. Primeiramente, o enquadramento não foi realizado pela fiscalização. Em segundo lugar, a informação deriva da NF-e e trazida à EFD-Contribuições da recorrente. A recorrente apresenta as notas fiscais com valores zerados de PIS e COFINS, não logra êxito em comprovar o alegado, deste modo, correto o procedimento fiscal.

A vedação ao crédito na aquisição de bens não sujeitos à incidência da contribuição, conforme consta do dispositivo acima reproduzido, é clara, do que nega provimento ao recurso na matéria.

BENS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO INSUMOS

A fiscalização constatou o aproveitamento de crédito sobre bens que não se enquadram como insumos, como ferramentas e bens de pequeno valor. Deste modo, foram glosados os créditos sobre a aquisição de gás para solda (acetileno e oxigênio), eletrodo de solda, disco de corte, discos de desbastes e pistola de aplicação de silicone.

A recorrente argumenta que os bens possuem relação com o processo produtivo, explica que os fertilizantes possuem características abrasivas e acabam por desgastar as máquinas, que necessitam de manutenção e limpeza.

Em outras decisões da recorrente, como nos acórdãos nº 3201-009.711, de 16.12.2021, e 3201-010.636, de 29.06.2023, houve a reversão das glosas sobre as ferramentas e equipamentos destinados à manutenção do maquinário da recorrente, inclusive com o reconhecimento dos créditos pela fiscalização após a conversão do julgamento em diligência, em relação ao segundo acórdão citado, nos termos da resolução nº 3201-002.544.

Não se nega a controvérsia, no âmbito deste Conselho, em relação ao creditamento das despesas com ferramentas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamento, contudo, reputo como correta a análise efetuada pela fiscalização e pelo acórdão recorrido, com base no Parecer Normativo nº 5, de 2018, com base no REsp nº 1.221.170 proferido pelo STJ, no seguinte sentido:

Na análise dos dados constantes na EFD-Contribuições foram detectadas, no entanto, algumas aquisições classificadas como bens utilizados como insumos que não se enquadram no conceito de insumos para fins de apuração da não-cumulatividade. Foram também constatadas aquisições de ferramentas e bens de pequeno valor a elas relacionadas. Sobre esse tema, o já citado Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, com base no que foi estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, assim se manifestou:

“7.2. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO

90. Uma questão próxima da manutenção de ativos tratada na seção anterior, mas distinta desta, diz respeito a alguns itens que por motivos diversos não são incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas são utilizados em seu dia a dia.

91. A esse respeito, interessa salientar as disposições do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977: “Art.

15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”.

92. Portanto, para fins da legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (e, conseqüentemente, também para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins) podem ser diretamente deduzidos como despesa (não precisam ser imobilizados) os bens que apresentarem “valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano”.

93. São exemplos de bens que geralmente se enquadram na presente seção: a) moldes ou modelos; **b) ferramentas e utensílios; c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono, etc.**

94. Quanto aos moldes ou modelos utilizados para dar a forma desejada ao produto produzido, é inegável sua essencialidade ao processo produtivo, constituindo insumo gerador de crédito das contribuições, desde que não estejam contabilizado no ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme regras apresentadas nesta seção.

95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se

razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.” (grifos meus)

Nessa linha, a Ministra Assusete Magalhães, em seu voto no REsp nº 1.221.170, bem esclarece o entendimento sobre a matéria:

f) "A Recorrente atua no segmento de alimentos, utilizando-se de insumos diretos e indiretos para a produção de seus produtos (além daqueles aceitos pela RFB para fins de creditamento), classificados em 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, **ferramentas**, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões). Assim, em entendimento lógico, partindo do real significado do termo 'insumo', utilizado em todas as ciências, bem como na indústria, comércio e prestação de serviços, entende a Recorrente possuir o legítimo direito a creditar-se dos créditos de PIS e COFINS" (fl. 244e) (destaquei)

O anexo 2 do relatório fiscal compreende os bens objeto da glosa fiscal, em que se pode verificar que a maioria dos itens refere-se a discos de corte e de desbaste e gás oxigênio e acetileno, ambos para solda.

Diante disso, por não se enquadrar no conceito de insumo, não há como reverter as glosas do presente capítulo.

IPI IRRECUPERÁVEL

A fiscalização verificou que a recorrente incluiu o valor do IPI destacado nas notas fiscais de aquisição de “bens adquiridos como insumos” na base de cálculo dos créditos das contribuições.

Defende a recorrente que o IPI torna-se irre recuperável, portanto, custo de aquisição da mercadoria, que compõe, por sua vez, a base de cálculo dos créditos das contribuições. Cita Solução de Consulta nº 74, de 2012, que prevê a inclusão do IPI não recuperável e do ICMS no valor de aquisição de bens e serviços para o cálculo do crédito de PIS e da COFINS.

A recorrente apresenta, junto ao recurso voluntário, a apuração da EFD ICMS-IPI, em que afirma que não houve aproveitamento de crédito de IPI das notas fiscais glosadas pela fiscalização.

Contudo, sem razão a recorrente.

O simples fato do valor do IPI se configurar um dispêndio à recorrente não autoriza, por si só, a tomada de crédito das contribuições incidentes sobre ele na compra dos insumos, pois o IPI se trata de imposto de natureza recuperável e, tendo em vista a atividade industrial da recorrente, cabe a ela registrar, na sua escrituração, o IPI como crédito a ser abatido dos débitos relativos às vendas dos produtos por ela industrializados.

A sistemática de encontro de débitos e créditos própria da não cumulatividade do IPI evidencia que a recorrente não assume um gasto quando adquire insumos, naquelas notas fiscais em que consta o IPI destacado, dado que este imposto será abatido do incidente sobre as vendas de produtos industrializados, não onerando, por conseguinte, o custo de aquisição dos insumos.

A base de cálculo dos créditos das contribuições é o valor do bem adquirido como insumo, em respeito ao que determina o art. 12, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, que estabelece que os tributos não cumulativos não compõem o conceito de receita bruta:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Nessa linha, através da Solução de Consulta Cosit nº 579, de 2017, a Receita Federal se manifestou pelo direito à integração do IPI ao valor dos itens adquiridos para o desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica, quando ela não está sujeita ao referido imposto nas suas operações, o que não é o caso da recorrente, cuja atividade é a “fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organominerais” (CNAE 2013-4/02).

Seção:	C	INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO
Divisão:	20	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS
Grupo:	20.1	Fabricação de produtos químicos inorgânicos
Classe:	20.13-4	Fabricação de adubos e fertilizantes
Subclasse:	2013-4/02	Fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organominerais

Os créditos das contribuições devem ser calculados sobre o valor dos bens adquiridos como insumos e não sobre o valor total das notas fiscais, não integrando o IPI destacado a base de cálculo dos créditos, do que, neste ponto, nego provimento ao recurso.

DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

A partir da análise dos documentos fiscais apresentados pela recorrente, foi verificada, pela fiscalização, a inclusão de créditos referentes a Contribuição para Custeio de Iluminação Pública (CIP), na base de cálculo para restituição/ressarcimento da contribuição para a COFINS. Assim, houve a glosa desses valores, por não estarem de acordo com o art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

A recorrente cita a Solução de Consulta, sem informar o número do ato, interpretando que as taxas de iluminação pública incluem-se nos “gastos totais com a energia elétrica consumida”. Não há como acolher a tese da defesa. Nesse sentido, reproduzo as ementas parciais de decisões deste Conselho:

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido no inciso III, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

(Processo nº 13502.900146/2015-32, Acórdão nº 9303-015.265, Sessão de 10 de junho de 2024, Conselheiro Alexandre Freitas Costa)

COSIP. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento da Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública não dá direito a desconto de créditos na apuração da COFINS devida segundo a modalidade não cumulativa.

(Processo nº 10134.722691/2019-52, Acórdão nº 3302-014.818, Sessão de 19 de setembro de 2024, Conselheira Francisca das Chagas Lemos)

Nesse sentido, somente o valor da energia elétrica efetivamente consumida é capaz de gerar direito ao crédito das contribuições, nos termos da Súmula CARF nº 224, que decidiu a matéria nos seguintes termos:

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Portanto, em relação a este tópico recursal, nego provimento.

MATERIAS DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE

A fiscalização decidiu glosar os créditos sobre a aquisição de embalagens de transporte, que são incorporados ao produto ao final do processo produtivo, com o fim de acondicionar os produtos para transporte, considerando, assim, que se trata de gasto posterior à finalização do processo de produção. Os produtos são descritos como “Papelão Ondulado Corrugado 1,2m”.

Explica a recorrente que o referido produto é utilizado durante o transporte das mercadorias, mais especificamente durante o carregamento, e tem como objetivo evitar o atrito entre os “Big Bags”, evitando que se rasguem, de modo que o produto seja conservado até o final da viagem ao destinatário.

Este Conselho possui diversas decisões a favor do crédito das embalagens para transporte, inclusive em decisão recente da CSRF, cujo entendimento compartilho. Reproduzo, abaixo, as ementas parciais:

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI 10.833/2003. POSSIBILIDADE.

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

(Processo nº 16692.721234/2017-30, Acórdão nº 9303-015.868, Sessão de 12 de setembro de 2024, Conselheiro Semíramis de Oliveira Duro)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

(Processo nº 10783.901135/2017-34, Acórdão nº 3302-010.610, Sessão de 23 de março de 2021, Conselheiro Raphael Madeira Abad)

Já me manifestei em caso semelhante, de utilização de material de embalagem no transporte para proteção da integralidade do produto, sendo acompanhado de forma unânime pelo Colegiado:

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO E DE TRANSPORTE.

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos à produção, nos termos da decisão do STJ e das leis de regência das contribuições, por se enquadrarem em essencialidade ou relevância na produção e comercialização de laticínios. As caixas coletivas inserem-se no contexto de manutenção da integralidade do produto.

(Processo nº 13855.900202/2013-77, Acórdão nº 3301-013.130, Sessão de 23 de agosto de 2023)

Nesse sentido, este Conselho editou a Súmula nº 235, que decidiu a matéria da seguinte forma:

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.

Com efeito, dou provimento para reverter as glosas sobre a aquisição de “Papelão Ondulado Corrugado 1,2m” como material de embalagem para transporte.

DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS

A fiscalização verificou lançamentos em duplicidade de créditos sobre aquisições, tanto como Natureza da Base de Cálculo “Aquisição de bens utilizados como insumo”, quanto “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)” informados nas planilhas elaboradas pela recorrente em atendimento à fiscalização.

Informa a fiscalização que, para regularização, foram mantidos os créditos a título de ativo imobilizado e glosados os créditos de aquisições como insumo. Sobre o tema, em nada argumentou o recurso voluntário, do se trata de matéria não impugnada.

FRETES SOBRE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS E PRODUTOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE

O tema não merece maiores aprofundamentos, visto que é recorrente no âmbito deste Conselho, havendo resolução da controvérsia mediante a edição da Súmula Carf nº 217:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Nego provimento na matéria.

FRETE SOBRE INSUMOS SEM INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO

Da análise das notas fiscais vinculadas e das informações constantes nas EFD-C dos fornecedores, constatou-se que parte dessas notas fiscais foram emitidas com alíquota zero, isenção, suspensão ou sem incidência da COFINS.

A RFB possuía entendimento de que, não havendo direito de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação aos insumos adquiridos com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência das contribuições, não haveria direito, à apuração dos referidos créditos em relação aos dispêndios com serviço de transporte.

A matéria encontra-se resolvida no âmbito deste Conselho, mediante aplicação da Súmula Carf nº 188:

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.

Desta forma, dou provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos serviços de transporte de insumos não onerados pela COFINS, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

AQUISIÇÃO DE BENS PARA INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO

O art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002, estabeleceu a possibilidade de desconto de créditos das contribuições em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A fiscalização identificou a escrituração de créditos sobre aquisições de bens do imobilizado sem incidência das contribuições. Além disso, a recorrente incluiu o valor do IPI destacado na nota fiscal de compra de “máquinas, equipamentos e

outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)” na base de cálculo dos créditos das contribuições.

Deste modo, foram glosados os valores referentes as aquisições sem a incidência das contribuições e o valor do IPI recuperável acrescentado pela recorrente no valor de bens adquiridos.

Em relação ao primeiro caso, conforme já analisado no item 1, a aquisição de bens sujeitos ao pagamento das contribuições é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade, havendo vedação expressa para os casos de aquisição sem incidência.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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)

No que diz respeito ao IPI incidente na aquisição de bens do ativo imobilizado, a lógica deve ser diversa daquela aplicada aos bens adquiridos como insumo.

A questão representa a peculiaridade própria dos tributos não cumulativos. Quando for recuperável na escrita fiscal, pelo encontro de débitos e créditos, não há que falar em IPI como componente do custo de aquisição, portanto, não se insere na base de cálculo dos créditos.

Por dever lógico, embora a recorrente sujeite-se ao regime da não cumulatividade, quando a tributação se dá de forma a impedir o aproveitamento de créditos, como é o caso dos bens do ativo imobilizado, tem-se que o imposto torna-se irrecuperável e deve compor o custo de aquisição e, por consequência, a base de cálculo das contribuições. Aqui, devem ser revertidas as glosas.

Por fim, a recorrente sustenta sobre a possibilidade de crédito do ICMS-ST, por se tratar custo de aquisição.

A exclusão do ICM-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído foi tratado pelo STJ no Tema Repetitivo 1125, com trânsito em julgado. Contudo, o caso em questão refere-se à glosa de créditos de ICMS-ST sobre as aquisições da recorrente, portanto, matéria que se encontra resolvida pelo STJ através do Tema Repetitivo 1231, cuja tese assim se firmou:

1ª) Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77;

2ª) **Os valores pagos pelo contribuinte substituído a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído.** (destaquei)

Esse já era o entendimento deste Conselho, conforme se verifica:

CRÉDITO. ICMS SUBSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria.

(Processo nº 10882.720930/2011-10, Acórdão nº 3201-011.554, Sessão de 29 de fevereiro de 2024, Conselheiro Hélcio Lafeté Reis)

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de crédito da Cofins não-cumulativa, pelo substituído, em relação ao valor do ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário.

(Processo nº 10280.721287/2012-10, Acórdão nº 3201-009.387, Sessão de 26 de novembro de 2021, Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles)

Nego provimento nesta matéria.

Deste modo, voto por dar parcial provimento neste tópico, apenas para reverter as glosas sobre o IPI não recuperável das aquisições de bens do ativo imobilizado.

RECLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS – AJUSTES DE MATERIAIS/SERVIÇOS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NO VALOR DA AQUISIÇÃO

A recorrente defende que a legislação prevê a possibilidade de apropriação imediata de créditos para máquinas e equipamentos destinados a produção de bens e prestação de serviços. Sustenta que os custos com os materiais e serviços de construção civil e eletricidade ocorreram para promover a melhoria na utilização das máquinas e equipamentos utilizados no Projeto de construção do Galpão de Cura, no seu parque fabril, o que evidencia o direito ao crédito.

A fiscalização destaca que o crédito decorrente da imobilização de máquinas, equipamentos e outros bens, com base no valor de aquisição, é um benefício especial regido por leis específicas. As leis de regência para as modalidades de desconto citadas são a Lei nº 11.774, de 2008, que prevê o desconto do valor integral, no mês de aquisição de máquinas e equipamentos, e a Lei nº 11.488, de 2007, que dispõe sobre o desconto em 24 meses sobre o valor das benfeitorias e edificações.

O aspecto comum que deve ser cumprido, para fins de creditamento imediato, com base no valor de aquisição, tanto nas aquisições de máquinas e equipamentos quanto em relação às benfeitorias e edificações, é que os ativos devem estar relacionados à produção de bens destinados à venda.

Através das informações fornecidas pela recorrente, a fiscalização verificou que se trata de bens e serviços que devem ser incorporados ao ativo imobilizado. Os serviços foram assim descritos:

MPN EMPREENDIMENTOS LTDA - Serviço de construção do Galpão de Cura da unidade de Camaçari.

CEGELEC S/A - Serviço de instalação elétrica e montagem eletromecânica no Galpão de Cura.

Concluiu a fiscalização que os serviços realizados de construção e instalação elétrica do galpão de cura não são passíveis de creditamento imediato, admitindo-se o crédito sobre os encargos de depreciação com base em taxas mensais, conforme a vida útil do bem, que é de 10 anos, em conformidade com anexo II da IN nº 1700, de 2017.

Desta maneira, resta claro que os serviços enquadram-se na regra geral para apuração de créditos reservados às edificações e benfeitorias, na forma do art. 3º, VII, da Lei nº 10.833, de 2003, cujos créditos são apurados na forma do art. 3º, § 1º, III:

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

(...)

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

(...)

§ 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)

(...)

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)

Correta a reclassificação pela fiscalização, do que nego provimento ao recurso na matéria.

AJUSTES DE DÉBITOS NÃO CONSIDERADOS NO CÁLCULO DE PIS/COFINS DEVIDOS NO MÊS – ÁCIDO FLOUSSILICICO

A recorrente informa, na sua EFD-Contribuições, receitas com os códigos de situação tributária: 01 - Operação Tributável com Alíquota Básica, 06 – Operação Tributável a Alíquota Zero e 07 – Operação Isenta da Contribuição.

A fiscalização verificou a venda do produto “Ácido Foussilicico, NCM – 28111940”, sob CFOP 5101 – Venda de produção do estabelecimento, a empresa QUIMIL INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, que o emprega na elaboração do produto “Q Flúor”, amplamente comercializado para utilização em “Estações de Tratamento de Água – ETA” para fluoretação da água potável, medida obrigatória nas redes de abastecimento público.

A recorrente informou essas vendas como “CST 6 – Tributadas a Alíquota Zero”, contudo, no entender da fiscalização, deveriam ser tratadas como “CST 1 – Tributado *Ad Valorem* – Alíquotas Básica”.

Assim, as receitas com a venda do Ácido Floussilicico foram adicionadas à base de cálculo das contribuições devidas no mês, às alíquotas básicas das contribuições (PIS 1,65% e Cofins 7,6%).

A recorrente defende que a legislação prevê redução para alíquota zero das alíquotas incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes e suas matérias-primas. Ademais, a empresa QUIMIL INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, é, entre outros, comerciante de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos de solo.

Incompleto o raciocínio da defesa, a Lei nº 10.925, de 2004, reduziu a 0% as alíquotas do PIS/COFINS, na importação ou na venda para o mercado interno, dos adubos e fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM e suas matérias-primas (inciso I), autorizando o Poder Executivo a regulamentar a aplicação das disposições. (§ 2º).

Com isso, foi editado o Decreto nº 5.630, de 2005, que no art. 1º, § 2º, estabelece que a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso das matérias-primas de que trata o inciso I do caput (adubos e fertilizantes do NCM 31 e suas matérias-primas), aplica-se somente nos casos em que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos neles relacionados.

Portanto, ficam reduzidas a zero a incidência sobre:

- 1) os adubos e fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência; e
- 2) as matérias-primas utilizadas na industrialização dos produtos em adubos e fertilizantes do Capítulo 31 da NCM, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, dentre os quais se destacam as exigências de que a pessoa jurídica adquirente: (a) seja o fabricante dos referidos produtos; e (b) efetivamente utilize as matérias-primas adquiridas na fabricação dos produtos em questão.

Do que foi verificado pela fiscalização, o produto “Ácido Floussilicico”, vendido à empresa QUIMIL INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, foi empregado na elaboração do produto “Q Flúor”, comercializado para utilização em “Estações de Tratamento de Água – ETA” para fluoretação da água potável.

Não basta atender apenas a um dos requisitos para benefício da aplicação da alíquota zero, deste modo, nego provimento ao pedido.

Diante do exposto, voto por conhecer, em parte, do recurso voluntário para, na parte conhecida, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de crédito sobre: **(1)** os serviços de transporte de insumos não onerados pela COFINS, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma

em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, nos termos da Súmula CARF nº 188; **(2)** a aquisição de “Papelão Ondulado Corrugado 1,2m” como material de embalagem para transporte e **(3)** o valor IPI não recuperável sobre os bens do ativo imobilizado.

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 conhecer, em parte, do recurso voluntário para, na parte conhecida, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de crédito sobre: (1) os serviços de transporte de insumos não onerados pelo PIS/Pasep, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, nos termos da Súmula CARF nº 188; (2) a aquisição de “Papelão Ondulado Corrugado 1,2m” como material de embalagem para transporte e (3) o IPI não recuperável sobre os bens do ativo imobilizado.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator