



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16692.720266/2013-94</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.844 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NISSIN FOODS DO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

CONCEITO DE INSUMO.

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 do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

CRÉDITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. LIMPEZA.

Consideram-se insumos, para a indústria de alimentos, os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. EMBALAGENS.

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 (Súmula Carf 235).

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE

A pessoa jurídica pode descontar créditos em relação a locação de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A despesa com locação de veículo não gera direito a desconto de créditos na apuração das contribuições devidas segundo a modalidade não cumulativa.

CRÉDITO. IMOBILIZADO. BENFEITORIAS.

Benfeitorias, reformas e materiais de construção realizadas em bens ativados, componentes do parque produtivo (edificações), devem ser incorporados ao ativo em questão, só gerando créditos a partir da ativação e por meio dos encargos de depreciação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. TESTES DE QUALIDADE. PESQUISA.

Os testes de qualidade aplicados, por escolha da pessoa jurídica ou por imposição legal, sobre a matéria-prima, produto intermediário, produto em elaboração ou produto acabado podem ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições. Gastos com testes e pesquisas de temperos também podem ser incluídos na base de cálculo de crédito na indústria alimentícia.

CRÉDITO. DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS.

Não há que se falar em insumos antes de iniciado o processo produtivo ou após a sua conclusão, no regime não cumulativo. Para a unidade produtiva em momento pré-operacional, podem ser aferidos créditos decorrentes dos encargos de depreciação e do consumo de energia elétrica.

CRÉDITO. FRETES.

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.

Também é permitido o aproveitamento de créditos no caso de transporte interno de insumos e de produtos em elaboração.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matérias sobre as quais não se instaurou o litígio, e, na parte conhecida, em lhe dar parcial provimento, para reverter a glosa de créditos decorrentes de: (i) embalagens de transporte, (ii) despesas com controle de qualidade, testes e pesquisas, (iii) despesas com material de limpeza, (iv) gastos com pallets, sua locação, depreciação e manutenção, e gastos com empilhadeiras, sua manutenção e combustíveis, (v) pagamentos à prestadora Dynamic Air Ltda., (vi) depreciação e gastos de energia elétrica pré-operacionais aferidos no período, (vii) fretes de compras de insumos, inclusive os reconhecidos como insumos nesta decisão, e de produtos não onerados pela contribuição, e (viii) fretes de produtos em elaboração, inclusive de embalagens, desde que independentes e sujeitos à incidência das contribuições. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-012.832, de 26 de janeiro de 2026, prolatado no julgamento do processo 10880.914617/2014-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Enk Aguiar, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (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 Julgou o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de COFINS não cumulativa.

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, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A manifestação de inconformidade deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações da defesa, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO.

A pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa do(a) PIS / COFINS pode descontar da contribuição apurada, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim considerados os bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. São também considerados insumos, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

A legislação prevê ainda outras hipóteses que possibilitam o desconto de créditos na apuração do(a) PIS/COFINS não cumulativo(a), enumeradas em uma relação restritiva nos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CRÉDITOS.

O direito de calcular créditos de despesas com fretes no âmbito do regime da não cumulatividade está restrito ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor e o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no país.

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição de insumos. A possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na aquisição está relacionada à possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens adquiridos.

A empresa tomou ciência da decisão e apresentou recurso voluntário. A empresa reafirma a contestação apresentada em manifestação de inconformidade e apresenta os argumentos a partir dos itens seguintes

- Da possibilidade de produção probatória em sede recursal
- Do direito ao crédito – PIS/Cofins – princípio da não-cumulatividade

- Do conceito de insumos para tomada de crédito das contribuições ao PIS/COFINS
- Das glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal
- Do processo produtivo da recorrente
- Glosa de insumos adquiridos com alíquota zero e suspensão
- Glosa de materiais de embalagem para o transporte de produtos
- Glosa de despesa com material para controle de qualidade e testes
- Glosa de despesa com material de limpeza
- Glosa de aquisição, aluguel e custos de pallets em geral
- Manutenção de máquinas e equipamentos que não estão diretamente ligados ao processo produtivo da empresa – “PEÇAS”
- Glosa de créditos relativos a prestações de serviços
- Das despesas com aluguel de veículos (guindastes)
- Glosa de créditos relativos a custos pré-operacionais
- Glosa de créditos relativos a frete sobre vendas e frete sobre compras
- Glosa de créditos relativos a ajustes negativos
- Aquisição de peças importadas

Após postula pela aplicação do princípio da verdade material e necessidade de conversão dos autos em diligência. Apresenta documentos anexos ao recurso, fazendo constar a sua relação.

Após, apresenta petição e laudo técnico para juntada aos autos.

O Carf decide pela conversão em diligência através de Resolução. O dispositivo restou assim redigido:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência, para que os autos retornem à repartição de origem a fim de que se tomem as seguintes providências: 1 - a unidade preparadora intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018. 2 - A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018. Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do

resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.

Consta peça judicial determinando prazo para a realização da diligência.

A diligência foi cumprida resultando em Informação Fiscal. Cientificada, a empresa se manifesta sobre a diligência solicitada.

Em sede de Mandado de Segurança foi determinado prazo para julgamento deste e de outros processos da empresa.

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:

A empresa informa ser fabricante de 3 (três) categorias de produtos: (i) Fritos: compreende o macarrão instantâneo denominado “Nissin Miojo”; (ii) Fritos de Copo: compreende o macarrão instantâneo de copo, denominado “Cup Noodles”; e (iii) Não-Fritos: compreende o macarrão instantâneo de 80 e 500 gramas, desidratado ao invés de frito, denominados de “Light”, “Espaguete” e “Yakissoba”.

Como visto, foi realizada diligência nesses autos, determinada por esta Turma do Carf, em composição anterior. Considera-se atendido o pedido formulado no recurso, sendo desnecessário novo retorno dos autos.

Após considerações sobre o conceito de insumos no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, segue a apreciação dos itens de glosa litigados.

### CONCEITO DE INSUMOS

Cumprida uma digressão inicial sobre o conceito de insumo a ser utilizado, uma vez que abordado tanto na decisão de primeiro grau quanto no recurso. É de se delimitar, então, o que se entende por insumo, nos termos da legislação de regência. Em sua origem, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins estava basicamente regada no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados, inclusive dos bens e serviços utilizados como insumos. As previsões legais foram disciplinadas, no âmbito da RFB, inicialmente, pelas Instruções Normativas, nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

O julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCPC, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou as seguintes teses “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs 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 nº 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”.

O entendimento fixado pelo STJ foi intermediário entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeia gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

Após, foram publicados a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018. Este esclareceu aspectos do julgado para fins de sua adoção administrativa.

Observe-se, ainda, que a mudança de entendimento acima abordada não afasta a necessidade de comprovação de que os dispêndios, para efeitos de classificação como insumos, estejam relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa e não correspondam a meros gastos operacionais. A referida mudança também não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas em lei. E mais, mantém-se, inclusive em decorrência de critério lógico, a necessidade de delimitação e escrituração apartada, para o aproveitamento como crédito, no caso de gastos em bens e serviços aproveitados tanto em áreas de produção como em outras atividades da empresa.

Dessa forma, passa-se aos itens objeto da insurgência.

### **Glosa de insumos adquiridos com alíquota zero e suspensão**

A insurgência da empresa foi assim resumida no recurso:

Por esta razão, em se tratando de **insumos e serviços** diretamente ligados e consumidos no processo de produção da Recorrente, a teor dos atos normativos destacados, **ainda que adquiridos sem a tributação das contribuições, mas com**

**saída posterior tributada**, é legítimo o direito creditório em tela, devendo o Despacho Decisório ser reformado neste ponto e revertida a glosa efetuada.

Foram glosados créditos calculados sobre compras de produtos em operações sem incidência da tributação, alíquota reduzidas a zero ou com suspensão. O direito ao crédito em casos de aquisição de produtos que não sofreram a incidência as contribuições (suspensão ou alíquota zero) é expressamente vedado pelo inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

A jurisprudência é farta nesse sentido. Transcreve-se ementa de decisão recente:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/05/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA À ALÍQUOTA ZERO PARA REVENDA OU INSUMO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera crédito na sistemática não-cumulativa a aquisição de bem para revender ou usar como insumo tributado à alíquota zero.

PIS. COFINS. COMPRAS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADAS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS.

Não dão direito a créditos básicos as compras de insumos de pessoas físicas ou beneficiadas com suspensão ou alíquota zero, por força do inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

(Processo 10983.720902/2011-64; acórdão 3101-004.259; sessão 12/11/2025).

Porém, o contribuinte não apresentou contestação nesse ponto em sua manifestação de inconformidade. Dessa forma, cumpre não conhecer da matéria, como se verá com mais detalhes no título 13 deste voto.

### **Glosa de materiais de embalagem para o transporte de produtos**

A empresa se insurge contra a glosa:

Neste sentido, em sendo o produto final uma caixa que acondiciona diversas embalagens de macarrão, que não podem ser transportados ou apresentados de outra forma, pode-se concluir que tal caixa de papelão, em sua essência, integra o produto final produzido pela empresa.

Tais embalagens são indispensáveis à conservação e proteção dos produtos durante o transporte, evitando que haja contato com agentes externos indesejáveis, principalmente por se tratar de gênero alimentício

Cita exemplos de embalagens e jurisprudência do Carf.

A informação fiscal em diligência considera que são materiais de transporte e utilizados após concluído o processo produtivo, considerando que a glosa deve ser mantida.

A jurisprudência do Carf caminhou em sentido diverso do adotado no julgamento de origem (e na informação fiscal em diligência), culminando com a súmula que segue:

**SÚMULA CARF Nº 235**

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

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

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

A súmula possui efeito vinculante, devendo ser adotada nesse julgamento.

Portanto, deve ser revertida a glosa.

**Glosa de despesa com material para controle de qualidade e testes**

O Carf mandou o processo em diligência para verificar, entre outros, este item. A informação fiscal considerou que uma parte das glosas deveria ser revertida. Assim argumentaram pela reversão:

Conforme informações do item 3.2 do Parecer Técnico ficou demonstrado que os materiais utilizados na análise do controle de qualidade nas matérias primas adquiridas e nos produtos acabados, tem como o objetivo de assegurar a qualidade, integralidade e segurança dos alimentos produzidos pela empresa, sendo portanto essenciais e relevantes no processo produtivo e concluímos pelo cancelamento da GLOSA destes itens.

a) constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e sua subtração pode privar o produto final de qualidade e quantidade. Constituindo um ponto fundamental de proteção a saúde humana e qualidade do produto final

b) devido a singularidade da fabricação de produtos alimentícios e por imposição de normas para o controle de qualidade expedidas pela ANVISA e Ministério da Saúde.

Item	Descrição Material
Análise Laboratória de Controle de Qualidade	PLACA PETRIFILM EC
	AQUA DEIONIZADA
	ETER DE PETROLEO
	ACIDO ACETICO GLACIAL
	CLOROFORMIO
	ETANOL ABSOLUTO
	FENOLFTALEINA INDICADOR - ACS-MERCK
	SOLUCAO TAMPAO PH 4,0
	SOLUCAO TAMPAO PH 7,0
	SOLUCAO TIOSSULFATO DE SODIO
	SOLUCAO HIDROXIDO SODIO 0,1 N MERCK
	IODETO DE POTASSIO
	PAPEL INDICADOR PH.O.A 14 MERK
	PLACA PETRIFILM AC
SILICA GEL	
CARTUCHO 25X80	

Ao reverso, entendeu que os materiais e gastos no setor de Pesquisa e Desenvolvimento, basicamente registrados como utilizados nos testes de desenvolvimento de tempero, não seriam passíveis de creditamento. Ou seja, a pesquisa e desenvolvimento de produtos não constituiriam elemento estrutural e inseparável do processo produtivo. Assim, concluí pela manutenção da glosa no caso dos produtos abaixo:

Item	Descrição Material	Utilização
Testes Desenvol.	PIMENTAO VERMELHO GRANULADO ZMM	Utilizado para testes no processo de desenvolvimento de tempero-Setor de Pesquisa e Desenvolvimento
	COND. PREP. SABOR BARBECUE 2296	Utilizado para testes no processo de desenvolvimento de tempero-Setor de Pesquisa e Desenvolvimento
	BASE EXTR. DE LEVED. PROBASE BEEFO20044	Utilizado para testes no processo de desenvolvimento de tempero-Setor de Pesquisa e Desenvolvimento
	COND. PREP. SABOR GALINHA A101480-M	Utilizado para testes no processo de desenvolvimento de tempero-Setor de Pesquisa e Desenvolvimento
	EXTRATO DE LEVEDURA PO 80 SD	Utilizado para testes no processo de desenvolvimento de tempero-Setor de Pesquisa e Desenvolvimento
	QUEIJO PROVOLONE PO	Utilizado para testes no processo de desenvolvimento de tempero-Setor de Pesquisa e Desenvolvimento
	QUEIJO MUSSARELA PO	Utilizado para testes no processo de desenvolvimento de tempero-Setor de Pesquisa e Desenvolvimento
	CALDO CARNE	Utilizado para testes no processo de desenvolvimento de tempero-Setor de Pesquisa e Desenvolvimento
	FECULA DE BATATA	Utilizado para testes no processo de desenvolvimento de tempero-Setor de Pesquisa e Desenvolvimento
	COND. PREP. SABOR TOMATE T.0098/12	Utilizado para testes no processo de desenvolvimento de tempero-Setor de Pesquisa e Desenvolvimento

Em relação à informação fiscal, a empresa contestou o entendimento adotado, uma vez que não poderia exercer sua atividade principal sem a realização de atividades de desenvolvimento de alimentos acompanhadas dos rigorosos controles exigidos pelos órgãos reguladores.

O entendimento apresentado pela Solução de Consulta Cosit/RFB 142/2023 foi o seguinte:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. DESPESAS COM PESQUISA.

As despesas incorridas com pesquisa não configuram insumos para fins de creditamento da Cofins, porque não guardam qualquer relação com o processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. DESPESAS COM DESENVOLVIMENTO DE NOVOS PRODUTOS.

As despesas incorridas com o desenvolvimento de novos produtos podem configurar insumos para fins de creditamento da Cofins, caso resultem em produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros, ou dê origem a insumo a ser aplicado no processo de produção de bens ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. TESTES DE QUALIDADE.

Os testes de qualidade, ainda que aplicados após a industrialização, são essenciais ao processo de produção de bens, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade.

Os testes de qualidade aplicados, por escolha da pessoa jurídica ou por imposição legal, sobre a matéria-prima, produto intermediário, produto em elaboração, ou produto acabado podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Cofins.

A Consulta acima adota como uma das referências o PN 05/2018, que abordou a possibilidade de crédito com relação à pesquisa e desenvolvimento a partir da consideração do esforço bem-sucedido.

Já a IN RFB 2.121/2022 assim disciplinou:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

Restou comprovada a necessidade e obrigação da indústria de alimentos com relação aos testes de qualidade de insumos. Assim, há que seguir o já reconhecido no relatório de diligência.

Com relação aos gastos de pesquisa, são classificados como de desenvolvimento de temperos. Há coerência no alegado e nada foi indicado em contrário. Assim, são gastos intrinsecamente ligados ao produto da empresa e com uma natureza que poderia se supor permanente, em uma indústria de alimentos.

Entende-se que o Carf já caminhou nessa direção. Veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

(...)

PIS/PASEP. CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS.

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, **pesquisa**, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem; (...).

(CSRF; Processo 12585.720420/2011-22; Acórdão 9303-007.864; Sessão 22/01/2019).

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. NATUREZA JURÍDICA DOS BENS E SERVIÇOS.

Os custos com bens e serviços somente podem servir de base de cálculo para a apuração de créditos do contribuinte caso se enquadrem no conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a partir dos critérios de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo.

#### Acórdão

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: (1) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para **reverter a glosa** dos créditos relacionados aos serviços

(1.1) de projeção, desenho e cálculo; **(1.2) de pesquisa e inovação; (1.3) de experimentação;** (...) (1.9) objeto das notas fiscais escrituradas nas contas “0053800011 - PROJETAÇÃO, DESENHO E CÁLCULO”, “0053800106 - PRESTAÇÃO SERVIÇO – EXPERIMENTAÇÃO”, **“0053800021 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PESQUISA INOVAÇÃO”**, (...)

(Processo 13603.721216/2015-50; Acórdão 3302-014.699; Sessão 23/07/2024).

(gn)

Entendo que não é crível separar as pesquisas, em se tratando de temperos e alimentos, sob a ótica de esforço bem-sucedido.

Pelo exposto, é de se conceder o crédito.

### **Glosa de despesa com material de limpeza**

Neste item, a apreciação na informação fiscal é suficiente:

Conforme informações do item 3.4 do Parecer Técnico ficou demonstrado que os materiais utilizados para limpeza de máquinas e equipamentos são indispensáveis no processo produtivo, tem como o objetivo de assegurar a qualidade, integridade e segurança dos alimentos produzidos pela empresa, sendo portanto essenciais no processo produtivo e concluímos pelo cancelamento da GLOSA destes itens.

a) constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e a subtração dessas despesas com asseio e higienização, o ambiente produtivo fica exposto contaminação e/ou a proliferação de micro-organismos, que podem atingir os produtos alimentícios, tornando impróprios para consumo e um risco para saúde do consumidor.

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2121, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2022

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços § 1º Consideram-se insumos, inclusive:

XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

Em função do acima e da jurisprudência atual do Carf, é de se reformar a glosa nesse item.

### **Glosa de aquisição, aluguel e custos de pallets em geral**

Explica e reivindica a recorrente:

Conforme amplamente informado pela Recorrente, o pallet de madeira é utilizado como insumo em seu processo produtivo, seja na retirada dos produtos recém saídos da linha produtiva, seja na última etapa do processo produtivo, chamada de paletização, quando um robô com sensor identifica se o pallet foi preenchido em sua totalidade com as caixas de macarrão (produto final) e na sequência, com o auxílio de uma empilhadeira, o pallet cheio é retirado e substituído por outro vazio para que seja feito o mesmo processo, de maneira sucessiva. Trata-se de insumo que corresponde à despesa recorrente nas atividades da Recorrente, conforme contratos e faturas aprestados nesta oportunidade (Doc. 01).

(...)

Pela própria definição de pallets já se verifica a essencialidade do produto.

Pallets são estrados que visam acondicionar as mercadorias na armazenagem a fim de evitar avarias, mantendo a sua integridade e evitando a exposição do produto à impurezas que, eventualmente, o tornariam impróprio para o consumo.

(...)

Sendo assim, resta evidente o direito da Recorrente em se aproveitar dos créditos decorrentes da aquisição e aluguel de pallets, bem como da sua reforma, incluindo nestes, todas as despesas acessórias, como aquisição de peças e fretes. Pois possuem participação direta e relevante na produção do produto final destinado à venda, enquadrando-se, assim, no novel posicionamento do STJ, ao julgar o REsp nº 1.221.170, observando-se o art. 62, do Regimento Interno do CARF – Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, bem como das decisões já proferidas no âmbito deste E. CARF.

A glosa incluiu:

Assim sendo, consideram-se excluídas, da base de cálculo dos créditos PISCOFINS, as aquisições relativas a serviços de manutenção, parte e peças, e combustíveis e lubrificantes aplicados em empilhadeiras, utilizadas para o transporte interno de matérias – primas, produtos intermediários e produtos acabados entre as linhas de produção e destas para a expedição: manutenção corretiva, acumulador, rolamento, pneu, óleo transmissão, (...) abraçadeira, combustível (GÁS) (Planilha Empilhadeiras e Paletes – pasta GLOSAS).

Da mesma forma, consideram-se excluídas, da base de cálculo dos créditos PISCOFINS, as aquisições relativas a paletes e paleteiras: parafuso, ranger cruzeta, sensor óptico, engates, anel, braços do carrinho, cilindro, eixo, porca, pistão, roda, rolamento, bucha, garfo, gaxeta, pedal, pino, rodas, rolamentos (Planilha Empilhadeiras e Paletes – pasta GLOSAS).

Da mesma forma, consideram-se excluídas, da base de cálculo dos créditos PISCOFINS, a locação, a depreciação e os fretes sobre compras relativos aos produtos acima elencados (vide respectivas planilhas de glosas).

A jurisprudência do Carf caminhou em sentido diverso do adotado no julgamento de origem, na direção do pleiteado, culminando com a súmula que segue:

## SÚMULA CARF Nº 235

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

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

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

A súmula possui efeito vinculante, devendo ser adotada nesse julgamento.

Sobre as empilhadeiras, consta do laudo técnico apresentado pela recorrente:

As Figuras 6 a 9, demonstram o descarregamento da farinha em silos, insumos dos caminhões, transferência por empilhadeiras e o armazenamento de matéria-prima e embalagens e armazenamento em estruturas porta paletes no interior do armazém.

(...)

A empilhadeira a gás é um equipamento de alto desempenho, responsável pela atividade de carregamento e descarregamento de cargas pesadas em paletes. A máquina possui uma estrutura robusta e extremamente eficiente, e tem como função racionalizar o fluxo logístico interno de indústrias e estoques, bem como permitir a organização e armazenamento de mercadorias nos mais diversos estabelecimentos. Acionada por GLP (gás liquefeito de petróleo), que tem menor emissão de carbono, sendo o seu uso essencial para a movimentação.

As fotos confirmam que as empilhadeiras são utilizadas no manuseio de insumos e bens dentro das unidades da empresa e nos ambientes produtivos. É uma máquina autopropulsada, ou seja, possui seu próprio sistema de propulsão e é utilizada na movimentação das cargas. São de uso interno, não saindo para vias públicas e não necessitando de emplacamento.

Assim, é de se caminhar na mesma direção da informação fiscal em diligência, para julgar procedente o recurso neste tópico, ou seja, com relação aos pallets, sua locação, depreciação e manutenção e os combustíveis das empilhadeiras, bem como fretes relacionados (sobre os fretes, se inclui um item independente).

**Manutenção de máquinas e equipamentos que não estão diretamente ligados ao processo produtivo da empresa – “PEÇAS”**

O item engloba um sem-número de peças, ferramentas e acessórios. Transcreve-se na forma que constou do despacho decisório:

Diante do exposto, consideram-se excluídas, da base de cálculo dos créditos PISCOFINS, as aquisições relativas a materiais de limpeza de equipamentos e

máquinas, graxas, pinos, tarraxas, parafusos, abraçadeiras, ferramentas, válvulas, amortecedores, filtro, balancim, barras (chata, circular, inox, ferro, roscada), bases, biela, bobinas, braços, bucim, bujão, mancal, caixas, campainhas, cantoneira, capas, materiais hidráulicos, materiais, elétricos, cabos, capacitor, tomadas, cartuchos, castanhas, célula de carga, centro elástico, chapa (inox, aço, galvanizada), chaves, chicote, chumbador, cilindro (ar, pneumático, de gás), clichês de borracha, pistão, eixo, manta, rolamento, roletes, comutador, controlador, conversor, controle remoto, cotovelo, coxim, cubo, cupilha, curva, datador, corrente, difusor, diluente, discos, dispersante, dobradiça, fita dupla face, engate, eixo, elemento filtrante, elemento térmico, eletrodo, eletroduto, eletroímã, emendas, íma, manípulo, elastômero, mordente, caixa de junção, filtro, tarugo, cantoneira, quadro, termômetro, cola, retentor, redutor, líquido engraxante, líquido penetrante, líquido revelador, placas, mangueiras, blocos, chapas, mancal, trava, molas, feltro, revestimento teflon, isolamento, resistência, articulador, flange, luva, piloto, purgador, pressostato, condutele, eletroduto, conector, encoder, escova, espelho prismático, estator, farol, fibra ótica, fio de cromo, fita de vedação, fita ótica, fonte, formas, fotocélula, fotosensor, freio, fresa, fusível, funil, módulo, gancho, gaxeta, grade, grelha, grampo, guarnição, guia linear, guia transportadora, identificador, ímã, impulsor, indicador, inversor, contatos, corrente, emenda, redução, lacre, separador de óleo, lâmpada, limpa contatos, magna-flow, manômetro, manta(borracha, filtrante, teflon, fibra sintética, para alta temperatura), sensor, medidor, ventilador, miolo, módulos, monitor, orifício, painel elétrico, peneira, perfil, placa, planetário, tela, selo, haste, vedação, pneu, polia, ponta do eixo, porta eletrodo, porta escova, prendedor, prensa, prolongador, coxim, redondo, redução, redutor, régua, regulador de pressão, relé, selo para bomba, rodízio, rolo de esteira, sensor(fotoelétrico, capacitivo, magnético, indutivo, servo (acionamento, drive, motor) , silenciador, sinaleiro, sinalizador, sirene, sobreposta, concreto, argamassa, varão, amônia, garra, nitrogênio, rebite, suporte, tampas, teclados, material para instalações hidráulicas, terminal, termostato, timer, tinta, toner, tira silicone, trava, trilho, tubo, união, vareta, ventosa, visor, facas, demais peças e ferramentas identificadas apenas pelo código (não existe a descrição da peça) (Planilha Peças&Manutenção – pasta GLOSAS).

Da mesma forma, consideram-se excluídas, da base de cálculo dos créditos PISCOFINS, a locação, a depreciação e os fretes sobre compras relativos aos produtos acima elencados (vide respectivas planilhas de glosas).

A empresa se insurgiu. Em resumo:

Ocorre que todos os itens são referentes à manutenção de ar condicionado ou de compressos de ar condicionado, de salas de topacks, misturadores, premix de tempero, misturadeiras e das linhas de produção.

(...)

Ou seja, verifica-se que todos os itens estão relacionados a ambientes de produção da Recorrente, nos quais se exige, principalmente, temperatura climatizada, em razão dos alimentos produzidos, os quais devem necessariamente ser mantidos em temperaturas específicas conforme os controles sanitários.

(...)

Oportuno ressaltar que as máquinas e equipamentos que foram objeto dos serviços de manutenção fazem parte do processo produtivo da empresa, de modo que todos são maquinários essenciais e necessários na produção da Recorrente.

A DRJ manteve a glosa, em resumo:

62. Conforme entendimento já mencionado anteriormente, tais aquisições, embora essenciais, não se referem a materiais consumidos na obtenção do produto final, destinado à venda, portanto, não podem ser enquadrados no conceito de insumo.

63. Ademais, no que tange às peças, tais como parafusos, válvulas, amortecedores, entre outros, não foi comprovado que foram utilizados em máquinas ligadas diretamente à produção, ou se aumentaram a vida útil destas máquinas.

O relatório fiscal em diligência opina pela reversão da glosa no sentido seguinte:

Conforme informações do item 3.5 do Parecer Técnico ficou demonstrado que os materiais e serviços utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos, são essenciais e estão relacionados a bens do IMOBILIZADO com função no processo produtivo da empresa, portanto concluímos pelo cancelamento da GLOSA destes itens.

a) constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e a subtração dessas despesas com manutenção de máquinas e equipamentos poderia interferir na quantidade e qualidade dos produtos fabricados pela empresa.

De fato, o Carf tem caminhado no sentido de validar o crédito com ferramentas e peças variadas ligadas ao processo produtivo. O que não se poderia validar seria materiais de construção em geral ligada aos imóveis do complexo fabril, afora na hipótese de imobilização, o que não foi o caso. Veja-se algumas decisões que interessa citar:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

(...)

CRÉDITO. MATERIAIS DIVERSOS E SERVIÇOS DIVERSOS APLICADOS NA PRODUÇÃO DE AÇÚCAR. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Dão direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas as aquisições de materiais e serviços diversos aplicados na produção de açúcar, observados os demais requisitos da lei, mas desde que sejam necessários e relevantes ao processo produtivo, abarcando os setores agrícola e industrial.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA. IMPOSSIBILIDADE.

Os bens e serviços adquiridos que não se enquadram no conceito de insumos e em relação aos quais inexistente previsão legal específica não geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas.

CRÉDITO. GRAXA. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. FERRAMENTAS. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Devem ser revertidas as glosas de créditos decorrentes de aquisições destinadas à produção de açúcar, observados os demais requisitos da lei, em relação a (i) graxa (ii) manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção e (iii) ferramentas consideradas essenciais ou relevantes no processo produtivo.

(...)

#### Acórdão

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, em lhe dar parcial provimento, para reverter as glosas de créditos, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, em relação aos seguintes itens: (I.i) **aquisições de bens e serviços diversos utilizados como insumos no processo produtivo do açúcar**, nos termos dos resultados da diligência registrados na “LISTAGEM DOS PRODUTOS/SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO DO PIS/COFINS - EXTRAÍDOS DO RELATÓRIO DE ITENS APRESENTADO PELA EMPRESA - ANO 2004 AJUSTADO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05 - GLOSAS NÃO MANTIDAS”, (I.ii) **aquisições de graxa, material de limpeza de máquinas e equipamentos e ferramentas consideradas essenciais e relevantes ao processo produtivo do açúcar**, (I.iii) serviços de transporte de bens e insumos considerados essenciais na produção de açúcar, (...)

(Processo 10410.721224/2011-41; Acórdão 3301-012.160; Sessão 16/10/2024).

-----

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, 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 do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

DESPESAS DA FASE AGRÍCOLA. INSUMO DO INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 189.

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de “insumos do insumo”, permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Cofins não cumulativos.

(...)

-----  
(...) Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, (...) para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, por unanimidade de votos, no que se refere a despesas com arrendamento agrícola, e despesas com partes e peças de peças de reposição, restritas a pinos, ferramentas, arruelas, acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas. (...)

(CSRF; Processo 10880.723246/2014-52; Acórdão 9303-016.312; Sessão 10/12/2024).

Assim, no que tange às glosas nesse item, deve ser reconhecido o crédito sobre as aquisições de partes e peças, graxa, manutenção e ferramentas de máquinas e equipamentos, inclusive de refrigeração, essências nas unidades produtivas de alimentos, incluindo depreciação, no caso de bens ativados e fretes respectivos. (sobre os fretes, se inclui um item independente).

#### **Glosa de créditos relativos a prestações de serviços**

Em relação a este item, em específico, trata-se de glosas de gastos com 3 (três) empresas fornecedoras/prestadoras.

No recurso voluntário, argumenta a empresa:

Neste sentido, os serviços das empresas DynamicAir Ltda, Embrarad Empr. Bras. De Radiações são essenciais para a atividade exercida pela empresa, conforme se demonstra a seguir e nos termos da planilha e notas fiscais anexas (Doc. 03):

- Dynamic Air: realiza a manutenção preventiva no sistema pneumático de transporte de farinha de silo para a linha de produção;
- Embrarad: realiza a higienização das tampas utilizadas nos produtos como “cup noodles”;
- Acumuladores Moura S/A: despesa de aquisição de baterias para empilhadeiras.

Em relação à empresa Acumuladores Moura, trata-se de despesa com a aquisição de baterias para empilhadeiras, os quais, equivocadamente, constaram como serviços. Neste cenário, o simples registro destas despesas em rubrica diversa não subverte a sua qualidade enquanto aquisição passível de geração de créditos de PIS/COFINS, nos termos da legislação de regência.

No documento 3, citado, efetivamente constam notas fiscais da empresa Dynamic Air (por exemplo, fl. 1597 e seguintes).

<b>DYNAMIC AIR LTDA</b> AV. MATHIAS LOPES, 5821 MASCATES - 12960-000 NAZARE PAULISTA - SP Fone/Fax: (5511) 4597-8000		Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº. 090.005.605 Série 855 Folha 1/1											
NATUREZA DA OPERAÇÃO <b>VENDA DE PRODUCAO</b>		CHAVE DE ACESSO 3512 0703 1296 5000 0120 5585 5060 0056 0512 5067 5083 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nf.e.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora											
INSCRIÇÃO ESTADUAL 472066864114		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT. 03.129.650/0001-20		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 135120385409162 - 11/07/2012 08:36:23									
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL <b>NESSIN AJINOMOTO ALIMENTOS LTDA</b>		CNPJ / CPF 60.945.169/0005-70		DATA DA EMISSÃO 11/07/2012									
ENDEREÇO <b>AVENIDA DJALMA DUTRA, 75</b>		BAIRRO/ DISTRITO CENTRO		CEP 55620-000									
MUNICÍPIO <b>GLORIA DO GOITA</b>		UF PE		FONE/FAX (15) 3248-9600									
FATURA / DUPLICATA Num. 0005605011 Num. 000560502 Venc. 11/07/2012 Venc. 11/07/2012 Valor R\$ 41.113,20 Valor R\$ 95.530,94													
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 100.631,56		VALOR DO ICMS 7.044,21		BASE DE CÁLC. ICMS ST 0,00									
VALOR DO ICMS SUBST. 0,00		VALOR IMP. IMPORTAÇÃO 0,00		VALOR DO PIS 890,79									
VALOR DO PIS 890,79		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 137.044,20		VALOR DO PIS 890,79									
VALOR DO FRETE 0,00		VALOR DO SEGURO 0,00		VALOR TOTAL DO PIS 4.111,53									
VALOR DO SEGURO 0,00		OUTRAS DESPESAS 0,00		VALOR TOTAL DA NOTA 137.044,20									
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL <b>JVM TRANSPORTES LTDA</b>		FRETE POR CONTA (1) Dest/Rem		CÓDIGO ANTT 00.989.998/0001-41									
ENDEREÇO <b>AV. MONTEIRO 341</b>		MUNICÍPIO GUARULHOS		UF SP									
QUANTIDADE 5		ESPECIE VOLUME		INSCRIÇÃO ESTADUAL 336415142116									
MARCA DYNAMIC AIR LTDA		NÚMERAÇÃO 10.000.000		PESO BRUTO 10.000,000									
PESO LÍQUIDO 10.000,000													
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
CODIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	OC/ST	CFOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	B.CALC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPT	ALIQ ICMS	ALIQ IPT
DA076001	SILO DE 65M3, C/ VIJETS, SENSOR E PRIV. AC PINT. INT. ST10188	84282090	020	6101	CJ	1.0000	137.044,2000	137.044,20	100,631,56	7.044,21	7,00		
	planoBCC=26,57%												

  

<b>DYNAMIC AIR LTDA</b> AV. MATHIAS LOPES, 5821 MASCATES - 12960-000 NAZARE PAULISTA - SP Fone/Fax: (5511) 4597-8000		Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº. 090.005.677 Série 055 Folha 1/1											
NATUREZA DA OPERAÇÃO <b>VENDA DE PRODUCAO</b>		CHAVE DE ACESSO 3512 0703 1296 5000 0120 5505 5000 0056 7711 3256 8723 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nf.e.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora											
INSCRIÇÃO ESTADUAL 472066864114		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT. 03.129.650/0001-20		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 135120406931949 - 20/07/2012 15:35:01									
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL <b>NESSIN AJINOMOTO ALIMENTOS LTDA</b>		CNPJ / CPF 60.945.169/0005-70		DATA DA EMISSÃO 20/07/2012									
ENDEREÇO <b>AVENIDA DJALMA DUTRA, 75</b>		BAIRRO/ DISTRITO CENTRO		CEP 55620-000									
MUNICÍPIO <b>GLORIA DO GOITA</b>		UF PE		FONE/FAX (15) 3248-9600									
FATURA / DUPLICATA Num. 0005677011 Num. 000567702 Venc. 20/07/2012 Venc. 20/07/2012 Valor R\$ 39.251,97 Valor R\$ 92.241,25													
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 96.761,08		VALOR DO ICMS 6.773,28		BASE DE CÁLC. ICMS ST 0,00									
VALOR DO ICMS SUBST. 0,00		VALOR IMP. IMPORTAÇÃO 0,00		VALOR DO PIS 856,55									
VALOR DO PIS 856,55		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 131.773,22		VALOR DO PIS 856,55									
VALOR DO FRETE 0,00		VALOR DO SEGURO 0,00		VALOR TOTAL DO PIS 3.953,22									
VALOR DO SEGURO 0,00		OUTRAS DESPESAS 0,00		VALOR TOTAL DA NOTA 131.773,22									
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL <b>DR. BISTRIB. BODOYARIANO E TRANSPORTES LTDA</b>		FRETE POR CONTA (1) Dest/Rem		CÓDIGO ANTT 04.342.989/0001-72									
ENDEREÇO <b>ESTRADA GUARULHOS NAZARE 1002</b>		MUNICÍPIO GUARULHOS		UF SP									
QUANTIDADE 10		ESPECIE VOLUME		INSCRIÇÃO ESTADUAL 336670480111									
MARCA DYNAMIC AIR LTDA		NÚMERAÇÃO 5.500.000		PESO BRUTO 5.500,000									
PESO LÍQUIDO 5.500,000													
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
CODIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	OC/ST	CFOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	B.CALC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPT	ALIQ ICMS	ALIQ IPT
DA174002	FENEIRA DE LINHA COMPLETA P/ LINHA DE 4", AL304, ST10188	84282090	020	6101	CJ	1.0000	36.896,5100	36.896,51	27.093,14	1.806,55	7,00		
	planoBCC=26,57%												
DA044058	BALANCA 1,5M3,C/ VIJETS.FILTRO E C CARGA VBB. AC P. INT. ST10188	84282090	020	6101	CJ	1.0000	15.912,7900	15.912,79	11.611,33	812,79	7,00		
	planoBCC=26,57%												
DA044052	MOEGA PES 1M3, C/ VIJETS. VIB. E CEL.CARGA. AC P. INT. ST10188	84282090	020	6101	CJ	1.0000	12.650,2300	12.650,23	9.289,06	650,23	7,00		
	planoBCC=26,57%												
DA044053	MOEGA PES 1M3, C/ VIJETS. VIB. E CEL.CARGA. AC P. INT. ST10188	84282090	020	6101	CJ	1.0000	12.650,2300	12.650,23	9.289,06	650,23	7,00		
	planoBCC=26,57%												
DA044054	MOEGA PES 1M3, C/ VIJETS. VIB. E CEL.CARGA. AC P. INT. ST10188	84282090	020	6101	CJ	1.0000	12.650,2300	12.650,23	9.289,06	650,23	7,00		
	planoBCC=26,57%												
DA044055	MOEGA PES 1M3, C/ VIJETS. VIB. E CEL.CARGA. AC P. INT. ST10188	84282090	020	6101	CJ	1.0000	12.650,2300	12.650,23	9.289,06	650,23	7,00		
	planoBCC=26,57%												
DA044056	MOEGA PES 1M3, C/ VIJETS. VIB. E CEL.CARGA. AC P. INT. ST10188	84282090	020	6101	CJ	1.0000	12.650,2300	12.650,23	9.289,06	650,23	7,00		
	planoBCC=26,57%												
DA044057	MOEGA PES 1M3, C/ VIJETS. VIB. E CEL.CARGA. AC P. INT. ST10188	84282090	020	6101	CJ	1.0000	12.650,2300	12.650,23	9.289,06	650,23	7,00		
	planoBCC=26,57%												

DOCUMENTO VALIDADO

O despacho decisório ainda se baseou em conceito de insumos superado, como visto. A alegação da empresa é coerente com o documento fiscal. Dessa forma, sendo os serviços vinculados ao transporte e manutenção dos sistemas de manipulação da farinha do silo e para a linha de produção, deve ser revertida a glosa.

Com relação ao prestador EMBRARAD EMPR.BRAS.DE RADIACOES LTDA, não se localizaram notas fiscais no anexo 03. Na planilha de glosas, consta como industrialização efetuada por outra empresa. Na falta de documento fiscal ou menção específica no laudo técnico, entende-se por manter a glosa.

Com relação à empresa Acumuladores Moura, constou dos registros da operação, e assim da planilha de glosas, com o CFOP de Aquisição de serviço tributado pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. A empresa alega simples equívoco, uma vez que se trata de aquisições de baterias para empilhadeiras. Para esta empresa também não foram localizadas descrições em notas fiscais ou outra documentação que comprove, seja o erro na classificação ou a natureza alegada do gasto.

Dessa forma, deve ser revertida a glosa com relação aos pagamentos à prestadora Dynamic Air LTDA.

### **Das despesas com aluguel de veículos (guindastes)**

A recorrente indicou:

Ora, pressupõe-se, então, que a Autoridade Fiscal considerou que os veículos locados pela Recorrente não tem utilidade direta na atividade da empresa. Contudo, ao observar as despesas incorridas, verifica-se que existem locações com empilhadeiras e caminhões guindastes.

Na planilha das glosas nominada “Locação”, que acompanharam o despacho decisório deste processo, não se observa glosa descrita como locação de empilhadeiras. De toda a forma, as empilhadeiras já foram tratadas no título 6, junto com os paletes e materiais de embalagem de transporte. Na referida planilha, também se observa outras locações, como salas de eventos e mesas. Em consonância com o conceito de insumos já discutido nesse voto, tais valores não se referem aos bens utilizados na produção em si, devendo ser mantida a glosa.

Com relação às locações de guindastes, ou “caminhão munk guindaste”, é de se manter a glosa, conforme tratado na decisão recorrida e na informação fiscal em diligência.

Pois bem, afora os créditos determinados com base **no valor de aquisição do mês referentes a insumos, o que não abarca locação**, a empresa também pode descontar créditos:

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;

A súmula Carf 190 assim expressa:

Súmula CARF nº 190

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

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

No caso, trata-se de veículos, guindastes. Não se vê como dissentir do previsto na súmula.

A previsão das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não contempla veículos.

A legislação tributária destinada à identificação/classificação de mercadorias trata separadamente os bens identificáveis como máquinas e os bens identificados como veículos. Como exemplo, a própria Lei 10.637/2002 que, quando quis incluir veículos, manifestou expressamente:

**Art. 2º** Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

**§ 1º** Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...)

**III** - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas** e **veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (gn).

Nesse contexto, inexistente dispositivo legal que permita apurar créditos sobre despesas com aluguel de veículos.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) firmou posição em várias soluções de consulta. Apesar de eventual evolução no tempo, é útil citar o entendimento consolidado pela SC Cosit nº 18, de 2020, a saber:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO, MANUTENÇÃO, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES E ALUGUEL DE VEÍCULOS. DESPESAS COM SISTEMA DE DADOS E VOZES.

As despesas com depreciação de veículos próprios utilizados pela pessoa jurídica para a locomoção de funcionários e ferramentas até o local da realização do serviço geram direito a crédito da Cofins com base no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

As despesas com manutenção de veículos próprios destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação de serviço, bem como

as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos (próprios e alugados), são consideradas insumos e geram direito a crédito da Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

**As despesas com aluguel de veículos utilizados na prestação de serviços não se enquadram entre as hipóteses geradoras de crédito da Cofins. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão "bens e serviços" do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.**

As despesas com sistema de dados e vozes não são insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a pessoa jurídica prestadora de serviço de manutenção e reparo em máquinas, equipamentos e tratores agrícolas e, portanto, não geram direito a crédito da Cofins.

(gn).

Igual ementa, com os ajustes nos fundamentos, consta também para o PIS.

Assim decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, frente à recurso especial interposto pelo procurador:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

ALUGUEL DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de 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 aluguéis de veículos, inclusive os de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a aluguel de veículos, e, por unanimidade de votos, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(processo 10680.901861/2012-09; acórdão: 9303-014.415; sessão: 17/10/2023; 3ª Turma da CSRF).

Entende-se por negar o crédito nesse item.

### **Glosa de créditos relativos a custos pré-operacionais**

A decisão recorrida que manteve a glosa assim expressou:

87. Foram excluídos da base de cálculo dos créditos PIS a energia elétrica, locação, depreciação de máquinas e equipamentos, obras civis, relativos à filial GLÓRIA DO GOITÁ/PERNAMBUCO, tendo em vista que a contribuinte informou que esta

unidade passou a produzir bens para venda somente em 2013 (item “19 do Despacho Decisório).

(...)

89. Como já analisado acima, de acordo com o art. 3º e incisos, da Lei nº 10.637/2002, e art. 66 da IN SRF nº 247/2002, despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, somente podem gerar créditos se utilizados nas atividades da empresa, o que não pode ocorrer na fase pré-operacional; obras civis não podem ser incluídas no conceito de insumo, já que não se referem às atividades desenvolvidas pela empresa. Já a depreciação deve estar relacionada com os bens destinados à venda ou na prestação de serviços e, além disso, como visto, não foram apresentados documentos comprobatórios referentes à depreciação.

A empresa mantém a contestação no recurso, alegando:

Apenas para esclarecer, a Recorrente já se utilizou dos créditos a partir de janeiro/2013, haja vista a unidade produtora ter iniciado a sua produção nesta data e subsequente venda de produtos a partir do mês de fevereiro de 2013. Ou seja, mesmo antes de emitir a primeira nota fiscal de venda, a Recorrente havia suportado as despesas e custos essenciais à sua atividade, gerando estes créditos nos termos do utilizado, conforme demonstram as faturas de energia elétrica (Doc. 06), bem como as planilhas anexas, por meio das quais se demonstra o fluxo de aquisição de insumos e até mesmo a alocação dos funcionários ali empregados (Doc. 06 - arquivo não paginável).

Ou seja, não há qualquer restrição ao aproveitamento de créditos sobre despesas incorridas em fase pré-operacional, sendo inviável a manutenção de glosas operadas neste cenário.

O despacho decisório indica a exclusão da base de cálculo dos créditos PIS/COFINS, relativos à filial GLÓRIA DO GOITA/PERNAMBUCO quanto a: energia elétrica; locação; depreciação de máquinas e equipamentos; obras civis.

Os valores das glosas encontram-se nessas respectivas planilhas na pasta GLOSAS.

Repise-se, é adotado o entendimento, em consonância com o decidido pelo STJ, que o desconto de crédito como insumos se refere aos gastos de produção ou da prestação de serviços, e não aos gastos, mesmo que fundamentais, da atividade empresarial como um todo. Assim, gastos anteriores ao início da própria produção não podem ser tidos como insumos.

Tais bens e serviços, eventualmente, podiam ser caracterizados como benfeitorias ou despesas pré-operacionais, mas nesse caso a tomada de créditos deveria ter sido efetivada sobre os encargos de depreciação e/ou amortização, e não diretamente sobre o valor total do bem ou serviço prestado, conforme determina a Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, 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 10.925, de 2004)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Tampouco há que se falar em gastos de locação, seja porque a produção não se iniciou e os gastos de construção só poderiam ser aferidos via imobilização e depreciação, seja pelos motivos considerados no título 9 deste voto, da locação especificamente.

Desse modo, somente aqueles gastos aferidos sobre a depreciação poderiam ser validados, nesse momento processual.

Com relação aos gastos de energia, a empresa apresenta notas de energia elétrica no doc. 06 do recurso (fls. 1476 e seguintes). Entende-se ser possível a aferição de créditos sobre a energia elétrica consumida, mesmos que em fase pré-operacional.

Dessa forma, deve ser revertida a glosa dos créditos aferidos no período, mesmo que pré-operacional, decorrentes de depreciação e gastos de energia elétrica.

#### **Glosa de créditos relativos a frete sobre vendas e frete sobre compras**

Alguns dos itens de fretes sobre compras foram tratados no despacho decisório também de forma conjunta com o próprio item glosado. Aqui se consolida o entendimento sobre os fretes.

O Carf já publicou súmulas sobre a matéria cujo entendimento deve ser adotado. Veja-se:

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.

-----

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

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.

A IN RFB 2.121/2022 dispõe que:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços ( Lei nº 10.637, de 2002 , art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004 , art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003 , art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004 , art. 21).

§ 1º **Consideram-se insumos**, inclusive:

(...)

VIII - serviços de **transporte de insumos e de produtos em elaboração** realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Assim, devem ser aceitos os créditos decorrentes de fretes de compras de insumos, mesmo que se trate de produtos não onerados pela contribuição, ou fretes de produtos em elaboração, inclusive de embalagens, desde que independentes e sujeitos à incidência das contribuições.

Com relação ao frete sobre vendas, foram excluídos os créditos decorrentes de fretes sobre vendas, relacionados aos Conhecimentos de Transportes da empresa Realeza Paletização e Logística Ltda., tendo em vista que, após o confronto entre planilha elaborada e entregue pela contribuinte, extraídas da base do SPED-Nfe,

verificou-se que o transportador constante na nota fiscal de venda diverge do informado pela contribuinte. Também foram glosados valores porque o contribuinte apresentou planilha com os valores brutos do frete, acrescidos de pedágio, seguro, descarga e outros encargos, não sendo possível verificar o valor líquido do frete sobre vendas na planilha apresentada pela empresa, restando impossibilitada a análise desses dados.

Nesse aspecto, não se vislumbra novos elementos ou argumentos em relação à decisão contestada. No mais, considero suficientes as razões postas na decisão de 1º grau, que adoto nos termos do inciso I, do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF – Portaria MF 1.634/2023):

99.Com relação à exclusão dos créditos de PIS relacionados à empresa Realeza Paletização e Logística Ltda., por haver divergência entre o transportador constante na nota fiscal de venda e referida empresa, informada pela contribuinte, é correta a glosa, pois não houve comprovação de que tais despesas são referentes a frete na venda.

100.No que diz respeito aos valores de frete de venda apresentados na planilha feita pela interessada, como informa a autoridade fiscal e consta nos conhecimentos de transporte apresentados pela contribuinte, foram apresentados para cálculo dos créditos os valores brutos do frete, acrescidos de pedágio, seguro, descarga e outros encargos, e não o valor líquido do frete sobre vendas, o que impossibilitou a análise de tais dados.

101.Importante observar, que a legislação autoriza o cálculo de créditos apenas sobre o valor do frete, não podendo ser incluído neste cálculo outras despesas, acima citadas.

102.Neste ponto, a apresentação de nova planilha pela interessada, com a discriminação dos valores apenas das despesas do frete, juntamente com a manifestação de inconformidade, possibilitaria o cálculo dos créditos referentes às despesas com fretes sobre vendas.

103.No entanto, apesar de intimado na fase de fiscalização, nenhum demonstrativo constando apenas as despesas com frete foi apresentado pela defesa, quer na fase de fiscalização, quer na fase de impugnação, restando, mais uma vez, prejudicada tal análise.

Assim, devem ser revertidas as glosas com créditos decorrentes de fretes de compras de insumos, inclusive os reconhecidos como insumos nessa decisão e os de produtos não onerados pela contribuição, e fretes de produtos em elaboração, inclusive de embalagens, desde que independentes e sujeitos à incidência das contribuições.

#### **Glosa de créditos relativos a ajustes negativos**

O julgamento *a quo* manteve a glosa, assim explicando:

122. Consta no Despacho Decisório (item “22”), que foram extraídos dos SPED-EFD Contribuições, informados e transmitidos pela própria contribuinte, valores referentes a ajustes negativos, os quais integraram a planilha EFDNISSIN\_PA2012, encaminhada à interessada. Consta ainda, que a empresa informou divergências nos referidos valores e que, tendo sido intimada e reintimada por diversas vezes, não se manifestou, e não apresentou planilha demonstrativa para comparação dos ajustes negativos, restando prejudicada tal análise.

123. A defesa informa que, quando da reintimação em 06/06/2014, foi informado à autoridade fiscal que na planilha de Insumos, nos ajustes negativos estão sendo somadas as devoluções de mercadorias que não geram créditos por estarem sob incidência de alíquota zero das contribuições, logo se não geram créditos na entrada, não podem gerar débito na devolução, solicitamos proceder ao competente ajuste conforme planilha que anexamos na presente manifestação. Alega então, que foi apresentada a planilha, não sendo esta levada em conta pelo auditor-fiscal.

124. Embora a defesa alegue que apresentou a planilha demonstrativa solicitada pela fiscalização, conforme consta no Despacho Decisório, a mesma não o fez, apenas trazendo o esclarecimento citado acima.

125. Ao verificar o arquivo elaborado quando concluído o procedimento pela autoridade fiscal, no qual constam os comparativos das declarações prestadas pela interessada nas DACONs com os créditos apurados no procedimento fiscal (arquivo não-paginável, fl. 1.103), nota-se que não há informação prestada pela interessada referente a ajustes negativos de créditos no período em análise.

126. Já, na planilha EFDNISSIN\_PA2012 (arquivo não-paginável, fl. 139), que contém informações prestadas pela interessada, e como informa a defesa, há ajustes negativos referentes a devolução de mercadorias adquiridas pela contribuinte.

127. Consta, ainda, na referida planilha, que as mercadorias foram tributadas.

128. Com a apresentação da manifestação de inconformidade, a interessada, mais uma vez, se limita a informar que tais mercadorias não geraram créditos quando adquiridas, por estarem sob incidência de alíquota zero, não podendo, portanto, gerar débito na devolução.

129. No entanto, suas alegações continuam sem a apresentação da planilha demonstrativa solicitada pela fiscalização e comprovação de que tais mercadorias não foram tributadas.

130. Sendo assim, prejudicada a análise, não ficam comprovadas as alegações da contribuinte. Correto, portanto, o procedimento fiscal.

#### A recorrente contestou:

Importante ressaltar que foi informado à Fiscalização, após intimação recebida no dia 06/06/2014, conforme alegado pela Recorrente em 1ª instância, que “iniciando na planilha de insumos, nos ajustes negativos estão sendo somadas as devoluções de mercadorias que não geram créditos por estarem sob incidência de alíquota zero das contribuições, logo se não geram créditos na entrada, não podem gerar

débito na devolução, solicitamos proceder ao competente ajuste conforme planilha que anexamos na presente manifestação.”

Ou seja, os devidos documentos comprobatórios foram juntados visando esclarecer a questão em tela, no entanto, tais não foram devidamente analisados, tendo como consequência a glosa em razão de incorreção procedida nos ajustes negativos e em virtude da insistência na apresentação de planilha com demonstrativos da origem destas diferenças, fundadas nas devoluções acima mencionadas.

Desta feita, como forma de elucidar tais imprecisões, apresenta-se, nesta oportunidade, planilha descritiva de todas as operações que traduziram as devoluções que resultaram no ajuste negativo objeto da presente controvérsia, comprovando, categoricamente, a regularidade da apuração realizada (**Doc. 08 - arquivo não paginável**).

De toda a forma, o contribuinte não explica no texto em que ela difere das demais, quais valores registrados como ajuste estão sendo comprovados, não apresenta um exemplo sequer, não indica que se trata de devoluções tributadas e quais são elas. Assim, a citação da planilha, ainda mais em situação em que a empresa foi intimada e reintimada durante a fiscalização e já apresentou sua manifestação de inconformidade sem lograr êxito na comprovação, não faz prova necessária, no caso. Nesse sentido, vale-se das lições de **Fabiana Del Padre Tomé** (A prova no Direito Tributário, 4ª ed, 2016, p. 221):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. **É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar.** A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. (Destques acrescidos).

É de se manter a glosa, portanto.

#### **Aquisição de peças importadas**

Sobre tal assunto, verifica-se inexistir manifestação da DRJ.

De fato, não se localizou questionamento sobre a matéria na manifestação de inconformidade.

**Ocorre que a alegação não poderia ser aceita nesse momento processual.** Primeiro, o litígio deve ser instaurado na impugnação/manifestação de inconformidade. Existem regras claras que regulam a instrução e a preclusão, não cabendo ao julgador afastar regras postas. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Em segundo lugar, tal questão não foi objeto de litígio e, portanto, **não foi apreciada pela DRJ**. Descabe ao Carf apreciar a alegação original, não apreciada em primeiro grau.

O Carf já apreciou essa questão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se **preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade**. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (multa qualificada)

(Processo: 13629.720195/2011-33; Acórdão: 9101-005.300; sessão: 12/01/2021; 1ª Turma da CSRF).

-----  
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

IPI Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

PRECLUSÃO. JULGAMENTO REALIZADO PELO COLEGIADO A QUO DE MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO. PEDIDO DE CORREÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, conforme teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente no recurso inaugural, o que, por conseqüência, redundará na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade.

(Processo: 10783.901514/2008-33; acórdão: 9303-006.290; sessão: 26/01/2018; 3ª Turma, CSRF).

-----  
ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 19/01/2012

MATÉRIA NÃO PROPOSTA EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

**As matérias não propostas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício,**

configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

(...)

(Processo: 13227.721422/2017-66; Acórdão 1001-002.857; Sessão: 07/03/2023; 1ª Turma Extraordinária da 1ª Seção, Carf).

(todos os grifos nossos).

Neste tópico, deve ser mantida a glosa.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às matérias sobre as quais não foi instaurado o litígio, e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos decorrentes de:

- embalagens de transporte;
- despesas com controle de qualidade, testes e pesquisas;
- despesas com material de limpeza;
- gastos com pallets, sua locação, depreciação e manutenção, e gastos com empilhadeiras, sua manutenção e combustíveis;
- pagamentos à prestadora Dynamic Air LTDA;
- depreciação e gastos de energia elétrica pré-operacionais aferidos no período;
- fretes de compras de insumos, inclusive os reconhecidos como insumos nesta decisão, e de produtos não onerados pela contribuição;
- fretes de produtos em elaboração, inclusive de embalagens, desde que independentes e sujeitos à incidência das contribuições.

### 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 não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matérias sobre as quais não se instaurou o litígio, e, na parte conhecida, em lhe dar parcial provimento, para reverter a glosa de créditos decorrentes de: (i) embalagens de transporte, (ii) despesas com controle de qualidade, testes e pesquisas, (iii) despesas com material de limpeza, (iv) gastos com pallets, sua locação, depreciação e

manutenção, e gastos com empilhadeiras, sua manutenção e combustíveis, (v) pagamentos à prestadora Dynamic Air Ltda., (vi) depreciação e gastos de energia elétrica pré-operacionais aferidos no período, (vii) fretes de compras de insumos, inclusive os reconhecidos como insumos nesta decisão, e de produtos não onerados pela contribuição, e (viii) fretes de produtos em elaboração, inclusive de embalagens, desde que independentes e sujeitos à incidência das contribuições.

*Assinado Digitalmente*

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator