



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.900051/2016-08
ACÓRDÃO	3302-015.294 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA DE LATICÍNIOS JUSSARA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. LEITE. CAIXAS COLETIVAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

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

PALLETS. ACONDICIONAMENTO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. LEITE. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Considerando a natureza da atividade desempenhada pela contribuinte, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e dada a necessidade de gastos com aquisição de pallets, uma vez que preservam a integridade das embalagens e a qualidade das mercadorias no deslocamento, armazenamento, empilhamento e proteção dos produtos alimentícios, sobre tais gastos deve ser reconhecidos os créditos.

GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO. ACONDICIONAMENTO FÁBRICA. MANUTENÇÃO DE EXPEDIÇÃO. MANUTENÇÃO DE EMPILHADEIRA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

São considerados insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep os serviços adquiridos e utilizados no setor de expedição, acondicionamento de fábrica e na manutenção de empilhadeira da pessoa jurídica, em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Sergio Roberto Pereira Araujo(substituto[a] integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente feito diz respeito a processo de Pedido de Ressarcimento PERDCOMP, referente aos créditos COFINS Não Cumulativa – Mercado Interno, no valor de R\$ 4.244.762,35, referente ao 3º trimestre de 2012. o Pedido de Ressarcimento foi deferido em parte, no valor de R\$ 4.089.212,96, utilizado na homologação de compensação declarada em DCOMP vinculada ao crédito.

A ora Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, oportunidade em que combateu as glosas efetuadas pela Fiscalização. Acolhida em parte pela DRJ05, que manteve as glosas sobre as embalagens de transportes e gastos posteriores a finalização do processo de produção.

A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05/BA (DRJ05), em Acórdão 105-002.378, de 23.12.2020, decidiu por unanimidade de votos, JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a Manifestação de Inconformidade, reconhecer em parte o direito creditório pleiteado e determinar a homologação da compensação declarada até o limite do crédito reconhecido, nos termos do relatório e voto, cuja ementa segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles,

adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS COM MANUTENÇÃO.

São considerados insumos geradores de créditos da COFINS os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

CRÉDITOS. INSUMOS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

As embalagens utilizadas para viabilizar o transporte de mercadorias não são consideradas insumos, não dando, pois, direito a desconto de crédito na apuração da COFINS no regime da não cumulatividade.

CRÉDITOS. INSUMOS. PEDÁGIOS.

Os gastos com pedágio, pagos por empresa industrial para efetuar a entrega dos produtos que industrializa, não são considerados insumos para fins de creditamento da COFINS apurada no regime não cumulativo.

CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

Os gastos posteriores à finalização do processo de produção não são considerados insumos para fins de creditamento da Cofins apurada no regime não cumulativo.

CRÉDITO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos da COFINS objeto de ressarcimento. Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte. Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Tomando ciência da decisão em 04/05/2021, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 31/05/2021, reiterando os argumentos apresentados na Impugnação.

Recorreu sobre as glosas de créditos calculados sobre despesas que se caracterizam como essenciais e relevantes, como é o caso de dispêndios sobre as embalagens de transportes e gastos posteriores a finalização do processo de produção. Apresentou as razões para a reforma do acórdão recorrido:

RAZÕES DE MÉRITO:

- DAS GLOSAS DE MATERIAIS DE EMBALAGENS – CAIXAS COLETIVAS:

Os custos com embalagens e despesas posteriores a produção são insumos necessários aplicados ao produto industrializado, atendem ao critério de essencialidade e relevância para a consecução da atividade econômica por ela desempenhada.

- DAS GLOSAS COM GASTOS POSTERIORES A FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO:

A Recorrente defendeu que em seu processo fabril não classifica as atividades em processo produtivo e atividades anteriores/posteriores ao processo produtivo, porque este não pode ser dissociado.

Requeru a reversão das glosas sobre paletização (às fls. 125-127), acondicionamento fábrica, manutenção de expedição, manutenção de empilhadeira, por se enquadrar no conceito de insumo essencial e relevante para a industrialização dos produtos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

I – ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos, dele tomo conhecimento.

II – RAZÕES DE MÉRITO:

2.1 DAS GLOSAS DE MATERIAIS DE EMBALAGENS – CAIXAS COLETIVAS

Conforme consta dos autos, a principal atividade da interessada é a exploração da indústria e comércio de leite e derivados (creme de leite, queijo mussarela, queijo parmesão, manteiga, bebida láctea achocolatada). É pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária, e se dedica a produtos destinados à alimentação humana classificados no capítulo 4, da NCM.

Diz a Recorrente que a embalagem é utilizada para acondicionar 12 caixas de leite de 1 litro, e os seus custos foram excluídos da base de créditos sob o argumento de tratar-se de uma embalagem de transporte e não de apresentação.

Como afirmando pela Recorrente em seu Recurso Voluntário (fls. 116-117):

“(…)

2. Trata-se de uma embalagem de apresentação, pois, diferentemente do que foi dito pelo agente fiscal ela é confeccionada em material resistente, colorido, com impressão de todos os dados e informações do produto. Justamente para poder ser manuseada no ponto de venda como embalagem de apresentação destinada ao consumidor final. O consumidor que adquire estes produtos da Requerente os leva para casa nas exatas condições – de embalagem - em que saíram da fábrica. Esta embalagem de apresentação

padrão com 12 unidades do produto agrega valor ao produto, pois, tem designer, cores, informação, quantidade etc.

(...)

3. A comercialização do leite longa vida se dá por caixa de 12 unidades, como se verifica pela leitura dos documentos fiscais já analisados pelo agente julgador.

A comercialização do produto leite não se dá em unidades de 1 litro, mas sim em unidades de caixas contendo 12 litros. Desta forma, a embalagem é do produto e não simplesmente para transporte. Consta no processo cópia de Nota Fiscal que comprova a operação.

4. A caixa longa vida **não pode ser amassada ou molhada, tampouco perfurada**, pois, **qualquer amassamento ou umidade causará a deterioração do produto com perda total**, que conforme já especificamos acima é leite.

Sem a utilização das caixas coletivas, a indústria teria que realizar grande quantidade de trocas do produto leite longa vida, bem como teria um alto volume de perdas por deterioração, o que tornaria inviável a sua produção e comercialização.

Ora, é sabido mesmo para quem é leigo no assunto que um produto tão perecível como é **o leite exige cuidados específicos no seu acondicionamento para que permaneçam garantidas as propriedades para consumo humano**. Acondicionar adequadamente o produto é uma das etapas do processo produtivo. (Grifei).

Alegou que, por se constituir em um produto altamente perecível, de imediato já comprova a relevância e essencialidade das embalagens, e que tais características são ratificadas pela garantia de qualidade e conservação que agregam ao produto.

A DRJ05 registrou que o processo industrial da interessada se constitui de tratamentos térmicos (aquecimento e resfriamento) do leite e acondicionamento para consumo, executados em sua matriz, em Patrocínio Paulista.

O Acórdão da DRJ tratou o material de embalagem para apresentação – caixa coletiva, a partir do relato do auditor fiscal, segregando o produto:

- a) *O produto de maior volume de vendas do contribuinte é o leite, vendido em embalagem de 1 litro. Esta sim é considerada embalagem de apresentação e com direito a crédito de Pis e COFINS.*
- b) *Já as embalagens do tipo “Caixa Coletiva” são destinadas a facilitar o transporte, não contém todas as informações do produto, não valorizam o produto, são feitas em material de qualidade inferior ao da embalagem de 1 litro, não são comumente vendidos (no varejo) em embalagem coletiva e o seu acondicionamento na etapa de expedição (o produto já está fabricado e embalado).*

c) *Que a legislação faz distinção entre as embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados.*

Passo à análise.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17.12.2018, ao evidenciar as repercussões oriundas do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, afirmou:

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

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

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

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”

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

b.2) “por imposição legal”.

Ao tratar de bens e serviços utilizados por imposição legal, o Parecer COSIT nº 05/2018 destacou **a atividade de preparação de alimentos**, em que a interpretação para fins de cálculo de crédito das Contribuições deve-se a uma visão conglobante do sistema normativo:

35. Como exemplo de atividades que promovem a reunião de insumos para produção de um bem novo que **não são consideradas industrialização, mas que podem ser consideradas produção de bens para fins de apuração de créditos das contribuições com base no dispositivo em tela, citam-se as hipóteses de preparação de produtos alimentares não acondicionados em embalagem de apresentação** mencionadas no inciso I do caput do art. 5º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI).

(...)

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, em razão de sua relevância, **os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.**

(...)

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a **uma visão conglobante**

do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado.

Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este. (Grifei).

Em relação ao transporte de alimentos industrializados, a regulamentação do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA SG Resolução 10/1984, dispõe sobre instruções para conservação nas fases de transporte, **comercialização e consumo dos alimentos perecíveis**, industrializados ou beneficiados, acondicionados em embalagens, determinou, dentre outras medidas, que os alimentos perecíveis, acondicionados em embalagens para a sua conservação devem oferecer orientação segura para que o alimento não se torne impróprio para o consumo, sob pena de ensejar a abertura de processo de infração sanitária contra a empresa que desatender tais recomendações (itens 1, 2, 3 e 12).

Na mesma linha, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, em Resolução RDC nº 722, de 01/07.2022, tratou dos limites máximos tolerados (LMT) de contaminantes em alimentos (concentração máxima do contaminante legalmente aceita), em todos os setores envolvidos nas etapas de produção, industrialização, armazenamento, transporte e distribuição de alimentos para o consumo humano.

Pelos exemplos acima, observa-se que a conservação nas fases de transporte de alimentos, como é o caso do leite, é decorrente de imposição legal.

Tanto pelas singularidades de cada cadeia produtiva quanto por imposição legal, para o setor de produção de alimentos, como é o caso da Recorrente, identifica-se na embalagem de acondicionamento o critério da relevância (“é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”), nos termos dos normativos citados.

Neste sentido, embalagem de apresentação ou de transporte, deve compor a base de créditos de PIS/Pasep e de COFINS.

Quanto a questão de o insumo ser utilizado após a industrialização do bem, a Instrução Normativa RFB nº 2121, DE 15.12.2022, ao definir os créditos decorrentes da aquisição de insumos, estabeleceu o que segue:

Art. 176 -

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - Bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - Bens ou serviços que, **mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;** (Grifei).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF enfrentou o tema. veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. (...)

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com **embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ**, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. (3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Decisão 9303-011.355, de 30.10.2021, Processo 10925.901881/2011-71, Relator Jorge Olmiro Lock Freire).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, **deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as despesas com embalagens para transporte.** (3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Decisão 9303-012.948, de 11.05.2022, Relatora Tatiana Midori Migiyama). (Grifei).

Com razão a Recorrente. Não me parece razoável, *data vênia*, considerar que embalagens que acondicionam alimentos, não cumprem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, sendo a sua falta, efetiva privação da qualidade do produto.

Voto pelo provimento do Recurso neste ponto, para reverter a glosa descrita.

2.2 DAS GLOSAS DE COM GASTOS POSTERIORES A FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO

Em seu Recurso, às fls. 125-127, a Recorrente relatou que o Acórdão manteve glosas sob o argumento de se tratar de despesas posteriores ao processo de produção de leite e dos seus derivados, não se enquadrando no conceito de insumo essencial e relevante para a industrialização dos produtos, dos seguintes itens:

- 1) paletização;
- 2) acondicionamento fábrica;
- 3) manutenção de expedição;
- 4) manutenção de empilhadeira.

Passo a análise.

A) PALETIZAÇÃO

A Recorrente defendeu que a utilização de paletização, apesar de ser posterior à produção, de envase e encaixotamento, constitui etapa essencial do seu processo produtivo, fase em que são executados os processos de paletização, que não são dissociados do processo produtivo. Esse processo que permite manter a qualidade do produto produzido, sendo necessário à produção, por permitir dar correto tratamento ao resultado, acondicionando e organizando os produtos sobre os pallets para o momento do carregamento, evitando perdas decorrentes do manuseio inapropriado dos produtos.

Defendeu que estabelecer um limite do processo industrial em que é passível o creditamento, implica criar restrições para creditamento de PIS/Pasep e COFINS, situação inconcebível em face à legislação tributária.

O Acórdão da DRJ05 fundamentou sua decisão conforme segue (fl. 90):

Diversos Expedição (426.209)

Após o envase dos produtos, estes são acondicionados em pallets (dimensão de 1,00 x 1,20 m) para serem transportados internamente e armazenados por empilhadeiras até os Drive in do armazém de estocagem de produtos acabados, que permanecerão até que sejam expedidos. No momento da expedição, as empilhadeiras movimentam os pallets com produtos até o setor de expedição, para serem vistoriados e envolvidos em filmes plásticos, formando assim, as unidades de transporte e que, também, servirão para movimentação e armazenamento nos clientes. Em vários casos, os pallets não são retornados à fábrica, ou quando existe seu retorno, estes se encontram muitas vezes danificados.

Como se observa do relato transcrito na decisão da DRJ05, a paletização é o processo em que os produtos são acondicionados para serem transportados internamente, por empilhadeiras até o setor de produtos acabados, onde serão posteriormente vistoriados e envolvidos em filmes plásticos, formando unidades de transportes para o processo de venda.

No tópico anterior foi destacado a existência de normas específicas para o acondicionamento e transporte de alimentos industrializados, tais como a regulamentação do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA SG Resolução 10/1984 e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, Resolução RDC nº 722, de 01/07.2022.

O CARF destacou, ao julgar o tema, que os gastos com aquisição de *pallets* e sua reforma, uma vez que preservam a integridade das embalagens e a qualidade das mercadorias no deslocamento, armazenamento, empilhamento e proteção dos produtos alimentícios, se caracterizam a essencialidade e/ou relevância dos insumos à atividade. Veja-se:

DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE PRODUTOS ACABADOS. AQUISIÇÃO DE PALLETS, SERVIÇOS DE REFORMA, REMESSA PARA CONSERTO E RETORNO. CRÉDITO RECONHECIDO.

Considerando a natureza da atividade desempenhada pela contribuinte, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e dada a necessidade de contratação de armazéns com terceiros para depósito das mercadorias inacabadas ou acabadas os custos são dedutíveis a teor do artigo 3º das leis das contribuições.

Da mesma forma em relação os gastos com aquisição de *pallets* e sua reforma, uma vez que preservam a integridade das embalagens e a qualidade das mercadorias no deslocamento, armazenamento, empilhamento e proteção dos produtos alimentícios.

CUSTOS COM SERVIÇOS DE HIGIENIZAÇÃO DE VEÍCULOS. TRANSPORTE MATÉRIA PRIMA 'LEITE'. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

O produto submetido a processo industrial, posteriormente comercializado guarda particularidades que demanda atendimento de inúmeras regras do MAPA, além das fiscalizações exercidas pela EMBRAPA e ANVISA, por essa razão as despesas são essenciais. (...)

(Decisão nº 3101-002.664, 1ª. TO, 1ª. Câmara da 3ª. Seção, em 07.0.2025, Relator Marcos Roberto da Silva).

Sobre *pallets* a jurisprudência do CARF tem admitido o cálculo dos créditos das Contribuições sobre gastos com embalagens para transporte de alimentos *in natura*:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO (ART. 3º II, DA LEI 10.637/2002). EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE FRUTAS IN NATURA. POSSIBILIDADE.

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

(Decisão 3301-009.763, de 13.04.2021, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, Relatora Liziane Angelotti Meira).

Entendo que cabe razão à Recorrente, considerando os critérios da essencialidade e relevância ao caso sob análise, que possui características específicas (produtos destinados à alimentação humana), impeditiva de aplicação de uma “regra geral” para definição de insumos.

Voto pelo provimento do Recurso neste ponto, para reverter a glosa descrita.

B) ACONDICIONAMENTO FÁBRICA, MANUTENÇÃO DE EXPEDIÇÃO, MANUTENÇÃO DE EMPILHADEIRA

A Recorrente defendeu que a utilização de gastos com acondicionamento de fábrica, manutenção de expedição e de empilhadeira são justificados, apesar de ocorrerem depois da produção, do envase e encaixotamento (e de forma diferente não poderia ser), contudo, não os dissocia do processo produtivo: são vinculados à atividade, essenciais e relevantes, estão intrinsecamente relacionados a atividade e objeto social da Recorrente.

O Acórdão da DRJ05 fundamentou sua decisão conforme segue (fls. 90):

Diversos Expedição (426.209)

Após o envase dos produtos, estes são acondicionados em pallets (dimensão de 1,00 x 1,20 m) para serem transportados internamente e armazenados por empilhadeiras até os Drive in do armazém de estocagem de produtos acabados, que permanecerão até que sejam expedidos. No momento da expedição, as empilhadeiras movimentam os pallets com produtos até o setor de expedição, para serem vistoriados e envolvidos em filmes plásticos, formando assim, as unidades de transporte e que, também, servirão para movimentação e armazenamento nos clientes. Em vários casos, os pallets não são retornados à fábrica, ou quando existe seu retorno, estes se encontram muitas vezes danificados.

Acondicionamento Fábrica (428.048)

É o setor que compreende todas as esteiras que conduzem o produto em unidades até os acumuladores. Após a saída dos acumuladores, o produto, ainda em unidade, é conduzido até a cardboard onde é feita a junção de 12 unidades, formando as caixas coletivas, e as esteiras continuam a conduzir o leite, agora na forma de caixa coletiva, até a máquina envolvedora de filme termo encolhível. Esta máquina (Shrink) envolve a caixa coletiva com filme termo encolhível, aplica calor para contrair o filme e conformá-lo na caixa coletiva, que após esta aplicação é recolhida (manualmente) por um funcionário que empilha as caixas por camadas no pallet e, por fim, disponibiliza para ser armazenada nos drive in no setor de armazenamento de produto acabado. O setor de acondicionamento é de fundamental importância para a produção de produtos longa vida, uma vez que, após o envase unitário, o produto tem que ser juntado em caixas e posteriormente em pallets para ser armazenado em estruturas metálicas elevadas, viabilizando assim a armazenagem de 7 pallets/ m2.

A constante manutenção das esteiras, paleteiros elétricos e manuais, acumuladores, máquinas plastificadoras e envolvedoras de caixas coletivas se deve ao fato de que esse setor é o final da linha de envase e sua eventual paralização tem impacto direto em toda a cadeia produtiva de produtos longa vida. Devido à alta velocidade de produção, caso a linha paralize, todo o processo paraliza, da esterilização ao armazenamento de produto acabado. (grifei)

Resta claro que as despesas aqui tratadas (42804.8 – Acondicionamento Fábrica, 44811.4 – Manutenção Expedição e 42608.8 – Manutenção Empilhadeira) são posteriores à finalização do processo de produção do leite e dos seus derivados, não se enquadrando no conceito de insumo essencial e relevante para a industrialização dos produtos. Mantêm-se a glosas efetuadas no Despacho Decisório.

Ao tratar de bens e serviços utilizados por imposição legal, o Parecer COSIT nº 05/2018 destacou produtos e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, os chamados “gastos gerais de fabricação” de produtos alimentícios. Veja-se:

7.4. PRODUTOS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS

(...)

98. Como relatado, na presente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, os Ministros consideraram elegíveis ao conceito de insumos os “materiais de limpeza” descritos pela recorrente como “gastos gerais de fabricação” de produtos alimentícios.

99. Aliás, também no REsp 1246317 / MG, DJe de 29/06/2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, **foram considerados insumos**

geradores de créditos das contribuições em tela “os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios”.

100. Malgrado os julgamentos citados **refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos** (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e **bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde etc.**

Conforme já destacado, a Instrução Normativa RFB nº 2121, DE 15.12.2022, estabeleceu em seu art. 176, § 1º, que se consideram insumos os bens ou serviços que tenham sua utilização decorrente de imposição legal, como é o caso sob análise (no aspecto da manutenção de qualidade do produto ou serviço disponibilizado).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF decidiu que custos/despesas incorridos com pallets, papelão e filmes *strech* para proteção e transporte dos produtos alimentícios, cumpridos os demais requisitos, permite direito ao crédito das contribuições. Veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PAPELÃO E FILMES STRECH PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com *pallets*, papelão e filmes *strech* para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no 99 do Regimento Interno fixado pela Portaria n.º 1.634/2023. (Decisão 9303-014.896, 3ª. T, 3ª. Seção da CSRF, publicação 09.05.2024, Relator Alexandre Freitas Costa). (Grifei).

Este CARF decidiu que gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de gás GLP consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa, bem como óleo diesel utilizado em máquinas de lavar. Veja-se:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS (...)

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO. GLP CONSUMIDO EM EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de gás GLP consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa, mas desde que observados os demais requisitos legais, dentre os quais tratar-se de insumo em cuja aquisição houve o pagamento das contribuições.

(...)

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. ÓLEO DIESEL UTILIZADO EM MÁQUINAS DE LAVAR. POSSIBILIDADE.

De acordo com o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, o conceito de insumo pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos das contribuições sobre dispêndios com óleo diesel empregado como combustível de máquinas de lavar utilizados para a limpeza do ambiente de trabalho, identificados nos autos, por empresa que tenha por atividade a produção agrícola.

(...) (Decisão: 3003-001.057, 3ª Turma Extraordinária da 3ª Seção, publicação 01.06.2020, Relator Marcos Antonio Borges) (Grifei).

No mesmo sentido, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção deste Conselho julgou pela possibilidade de crédito quanto aos serviços de expedição:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007 NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. TERCEIRIZAÇÃO. SERVIÇO DE EXPEDIÇÃO. TRANSPORTE INTERNO PARA CONFERÊNCIA DO PRODUTO ACABADO E POSTERIOR CARREGAMENTO PARA VENDA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No tocante à Expedição, por estar relacionada ao transporte interno para conferência do produto acabado e carregamento para venda posterior, a autorização da tomada de crédito se dá com fundamento no art. 3º, IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003. Recurso Voluntário Provido. (Decisão: 3301-010.086, 1ª TO da 4ª. C da 2ª Seção, data da publicação 15.06.2021, Relatora Semíramis de Oliveira Duro).

Deste modo, entendo que cabe razão à Recorrente, considerando que os processos de “acondicionamento fábrica”, “manutenção de expedição”, “manutenção de empilhadeira”, inerente ao processo produtivo do setor a que se dedica, sem sombra de dúvidas, viabilizam o funcionamento ordinário dos ativos produtivos, pois sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, se enquadrando no conceito de insumo essencial e relevante para a industrialização dos seus produtos.

Voto pelo provimento do Recurso neste ponto, para reverter a glosa descrita.

III – DISPOSITIVO

Voto em dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes a materiais de Embalagens – Caixas Coletivas; paletização; acondicionamento fábrica; manutenção de expedição; manutenção de empilhadeira.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos