



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



**Processo nº** 13855.900203/2013-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-013.128 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de agosto de 2023  
**Recorrente** USINA DE LATICÍNIOS JUSSARA SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

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

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

**CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE PALETIZAÇÃO.**

Geram direito a crédito das contribuições os dispêndios com armazenagem e frete na operações de venda, abarcando os gastos correlatos com manuseio, movimentação e expedição dos produtos, dentre eles os serviços de paletização, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de crédito sobre os gastos com materiais de embalagens – caixas coletivas e, por maioria de votos, para reverter as glosas de crédito com os serviços de paletização. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, que negava provimento ao recurso voluntário neste quesito. Acompanhou o relator pelas conclusões o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-013.123, de 23 de agosto de 2023, prolatado no julgamento do processo 13855.900201/2013-22, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocada), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3301-013.128 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13855.900203/2013-11

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. 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 procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de Contribuição para o PIS/Pasep Não Cumulativa – Mercado Interno, no valor de R\$588.393,40, referente ao 1º trimestre de 2010.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, mantendo o direito creditório reconhecido em parte, em acórdão assim ementado, em síntese:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, e expõe, em breve síntese, o seguinte:

1. Seja **acolhido o presente Recurso Voluntário**, eis que tempestivo;
2. Que seja **definitivamente excluído e afastado o conceito de insumo estabelecido e aplicado ao presente caso** com fundamento no conceito fixado pela IN 404/2004 e alterações, eis que ferem todas as normas legais da não-cumulatividade, é fruto da interpretação equivocada destas normas e já foi julgado ilegal pelo STJ no REsp 1.220.170/PR;
3. Que seja **aplicado ao presente processo o conceito de insumo para fins de créditos de PIS e Cofins fixado pelo STJ no REsp n.º 1.220.170/PR**;

4. Que, atendidos os itens 2 e 3 acima, seja determinada a **reinclusão na base de cálculo de créditos de PIS e Cofins dos valores glosados a título de bens utilizados como insumos a título de embalagens de transportes (caixas coletivas) e referentes as despesas (...)**, eis que tais glosas foram aplicadas sem observância das normas que regulam a não-cumulatividade do PIS e Cofins – Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, bem como o conceito de insumos fixado pelo STJ no REsp 1.220.170/PR.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Da análise do direito creditório, a Autoridade Fiscal deferiu parcialmente os créditos pleiteados e, por sua vez, o Julgador *a quo* deu procedência em parte à manifestação de inconformidade, restando a este Colegiado apenas a apreciação sobre as glosas de despesas com as embalagens de transportes e gastos posteriores à finalização do processo de produção.

Cabe iniciar com as leis de regência das contribuições.

### **Lei nº 10.637/2002**

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

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...);

### **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:

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador,

ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...);

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...).

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...).

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...).

Como já amplamente conhecido, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22.02.2008, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos e despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens destinados à venda e/ou da prestação dos serviços vendidos.

Consoante à decisão do STJ:

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

A principal atividade da recorrente é a exploração da indústria e comércio de leite e derivados. Trata-se, portanto, de pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e que fabricou produtos destinados à alimentação humana.

Nesses exatos termos que serão analisadas as matérias a seguir.

### **Das glosas de materiais de embalagens – caixas coletivas**

A recorrente informa, no seu recurso, que a “embalagem aqui referida é a caixa que é utilizada para acondicionar 12 caixas de leite de 1 litro”, e, de acordo com a decisão da DRJ, não dão direito ao desconto de crédito por se tratar de “embalagem de transporte e não de apresentação”.

De acordo com a recorrente, contudo, trata-se de uma embalagem de apresentação, que facilita o transporte e o manuseio, que identifica o produto comercializado e é colocada no ponto de venda. Mais do que permitir ganhos logísticos, a caixa coletiva permite que o empilhamento, prove resistência mecânica e colabora para a integralidade das caixas de leite, além de facilitar o transporte pelo consumidor final.

Tenho que a caixa coletiva, inclusive, compreende o conceito de industrialização, como encontra-se Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, vigente à época dos fatos:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

(...)

IV - a **que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original**, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou (...) (destaquei)

Entendo que a caixa coletiva apresenta função além do transporte do produto.

De toda sorte, tenho que o material em questão insere-se no conceito de insumo, pelo critério da relevância, conforme decidido pelo STJ:

“(...) o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...)”

Essa turma já decidiu neste sentido no Acórdão nº 3301-005.757, em sessão de 27 de fevereiro de 2019, no julgamento do Processo nº 10880.915900/2013-71, concedendo-se direito a crédito aos gastos com “papelão moldado e filme plástico utilizados para confeccionar e envolver os caixotes para o transporte de 12 caixas de leite”.

Desta forma, voto por reverter a glosa em relação às caixas coletivas (conta 42852.8).

#### **Das glosas de com gastos posteriores à finalização do processo produtivo**

Destaca-se que as despesas ora analisadas referem-se apenas aos gastos com paletização (conta 43781.5), originalmente, declarados na linha 03 do DACON, sob “serviços utilizados como insumos”, e monitoramento de frotas (conta 43206.4) e pedágios, que são itens da linha 13 da DACON, sob a rubrica “outras operações com direito à créditos”. Tais despesas constam do recurso voluntário.

Cabe ressaltar que os serviços e peças para conserto de máquinas alheias à produção (conta 42404.3), que estavam incluídos na linha 03 do DACON, sofreram a glosa pela fiscalização e, posteriormente, houve ratificação pelo julgado de piso. Contudo, não houve defesa, em relação a essas despesas, no recurso voluntário, pelo que tais serviços não serão apreciados.

Pois bem.

Entendo que o dispêndio com paletização insere-se no contexto da unitização, manuseio, movimentação e expedição do produto, no estabelecimento da recorrente, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Desta forma, o desconto de crédito do serviço de paletização encontra respaldo legal por conta do disposto no art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei nº 10.833/03:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

De maneira diversa, os processos de monitoramento de frotas e pedágio em nada se assemelham ao conceito de insumo, não se enquadrando às definições de essencialidade ou relevância, para estabelecimento da possibilidade de crédito das contribuições:

“(...) o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.”

Além da ausência de previsão legal, assim expôs o procedimento fiscal, sobre os itens monitoramento de frotas e pedágio:

“Os valores referentes a gastos com seguros de qualquer espécie, vigilância patrimonial e rastreamento de veículos e cargas via satélite, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da atividade de transporte rodoviário de bens ou mercadorias, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos na prestação dos serviços exercidos, não se caracterizando como insumos.

Em relação ao pedágio, de acordo com o disposto no art. 150 da Constituição Federal o valor pago a esse título é a contrapartida da utilização de via pública, e não da prestação de um serviço.”

Nesse sentido, voto por reverter a glosa apenas sobre o serviço de paletização (conta 43781.5).

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada 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. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial

provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre os gastos (1) com materiais de embalagens – caixas coletivas e (2) com serviço de paletização.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator