



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.900211/2013-68
ACÓRDÃO	3302-015.313 – 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: 01/01/2011 a 31/03/2011

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

COMBUSTÍVEIS. FROTA PRÓPRIA. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados não gera crédito da não-cumulatividade da COFINS, por subsunção ao conceito de frete na operação de venda, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

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.

RASTREAMENTO/MONITORAMENTO DE VEÍCULOS E CARGAS VIA SATÉLITE.
CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

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, não se deve reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre custos com rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite.

CRÉDITOS SOBRE VALE-PEDÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do vale pedágio, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: por unanimidade de votos, para reverter as glosas com (i) materiais de embalagens – Caixas Coletivas e (ii) paletização; e, por voto de qualidade, para manter a glosa de créditos referentes a custos com combustíveis, manutenção e monitoramento de frota própria, vencidas as conselheiras Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Francisca das Chagas Lemos (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relator.

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini – Redator Designado.

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 apurados no 1º trimestre de 2011, de COFINS – mercado interno, no valor de R\$ 3.493.821,07, sendo deferido o valor de R\$ 3.391.770,31, utilizado na homologação de compensação declarada em DCOMP vinculada ao crédito.

Em **Manifestação de Inconformidade** a Recorrente combateu as glosas efetuadas pela Fiscalização.

A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05/BA, em **Acórdão 105-001.852**, de 19.11.2020, decidiu por unanimidade de votos, JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a Manifestação de Inconformidade, nos termos do relatório, resumidamente, conforme segue:

1. Créditos considerados insumos geradores de créditos da COFINS:
 - Bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado;
 - Gastos com o tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação.
2. Créditos não considerados insumos geradores de créditos da COFINS:
 - Embalagens utilizadas para viabilizar o transporte de mercadorias;
 - Gastos posteriores à finalização do processo de produção.

Tomando ciência da decisão em 07/05/2021, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** em 31/05/2021, reiterando os argumentos apresentados na Impugnação.

Apresentou as seguintes razões para a reforma do acórdão recorrido:

1. - Das Glosas de Materiais de Embalagens – Caixas Coletivas:
Os custos com embalagens e despesas posteriores a produção são insumos necessários, aplicados ao produto industrializado e diretamente relacionados a sua atividade operacional, atendem ao critério de essencialidade e relevância para a consecução da atividade econômica.
2. Das Glosas de com Gastos Posteriores a Finalização do Processo produtivo: Trata-se de dispêndios com frota longa vida, combustíveis longa vida, paletização, monitoramento de frotas e pedágios, cujos montantes

mensais foram informados na linha 13 do Dacon – Outras Operações com Direito a Crédito, considerados como insumos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

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), pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária, bem como fabricação de 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 que os seus custos foram excluídos da base de créditos sob o argumento de tratar-se de embalagem de transporte e não de apresentação.

Como afirmando no Recurso Voluntário (fls. 238-239):

“(…)

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.

(…)

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).

A Recorrente assegurou que produz um produto altamente perecível, o que comprova a relevância e essencialidade das embalagens em debate, que tais características são ratificadas pela garantia de qualidade e conversação que agregam ao produto.

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 05/2018, 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 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 EPIs) 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.

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

Diz a Recorrente que em seu processo fabril não classifica as atividades em “posteriores ao processo produtivo”, pois este não pode ser dissociado, já que compreendem todas as atividades (insumos e serviços) necessários a disponibilização do produto final ao seu consumidor.

O Acórdão manteve glosas sobre dispêndios:

- Dispêndios com frotas e combustíveis longa vida,
- Paletização,
- Monitoramento de frotas e pedágios.

Passo a análise dos tópicos recorridos.

2.2.1 DISPÊNDIOS COM FROTAS E COMBUSTÍVEIS

A Recorrente alegou que os dispêndios com “frota e combustíveis longa vida” compreende gastos com as entregas do produto acabado. Assegurou que se trata de atividade onerada pelo PIS/Pasep e COFINS, faz parte da atividade exercida, sendo essencial ao negócio. Não recuperar referidos créditos implica em não observar o regime não cumulativo, pois os custos serão integralmente por ela suportados.

Este CARF tratou dos custos incorridos com combustíveis em frota própria, admitindo o crédito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Então, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

COMBUSTÍVEIS. FROTA PRÓPRIA. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados gera crédito da não-cumulatividade da COFINS, por subsunção ao conceito de frete na operação de venda, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

INSUMO. FRETE DE LEITE IN NATURA. POSSIBILIDADE. Os fretes de aquisição de matérias-primas são essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003. (Decisão 3301-011.454, 1ª. TO, 3ª Seção, data da sessão 23.22.21, Relatora Semíramis de Oliveira Duro). (Grifei)

No mesmo sentido e especificando os casos em que será vedado o crédito:

Instrução Normativa RFB Nº 2121, de 15.12.2022:

Art. 175 -

(...)

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica **utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços** (Lei nº 10.637, de 2002,

art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º **Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes** de que trata o § 1º aqueles **utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.**
(Grifei)

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

2.2.2 PALETIZAÇÃO DE PRODUTOS

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.

Alegou que não seria possível, a qualquer indústria, manter toda sua produção espalhada pela fábrica ou acomodada de forma que possa comprometer a qualidade da produção, sendo necessário dar o correto tratamento de forma que fiquem efetivamente acondicionados e organizados sobre os pallets, de modo a não ocorrer perdas no momento do carregamento, ou ocorrer o manuseio inapropriado dos produtos.

A DRJ05 manteve a glosa sob o fundamento de que tais serviços são posteriores à finalização do processo produtivo, após o envase dos produtos e “encaixotamento” das embalagens unitárias de 1 litro. As caixas são colocadas em palete de madeira, no total de 15 caixas por camada até que se atinja 6 camadas, perfazendo um total de 90 caixas no palete. *Pallets* se destinam exclusivamente ao transporte dos produtos. Portanto, não se caracterizam como insumos nos termos da legislação da COFINS e consequentemente também não o são os gastos com o serviço de montagem das caixas nos pallets (paletização).

Passo a análise.

No tópico anterior foi destacado que para o acondicionamento e transporte de alimentos industrializados, existem normas específicas que devem ser observadas, 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:

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) (Grifei).

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) (Grifei).

Sobre *pallets* como embalagens para transporte de alimentos *in natura* a jurisprudência do CARF tem admitido o cálculo dos créditos das Contribuições.

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) (Grifei).

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.

2.2.3 MONITORAMENTO DE FROTA

A Recorrente argumentou que também exerce a atividade de transporte de cargas, conforme se depreende seu Contrato Social, e logicamente transporta seus produtos em caminhões precisam ser monitorados e que estão obrigados ao pagamento de pedágios.

Para a DRJ05, os gastos com monitoramento e rastreamento da frota, registrados na conta 43206.4 – “Monitoramento de Frota”, não se caracterizam como insumo na industrialização do leite e de seus derivados, tratando-se de despesas posteriores à finalização do processo produtivo, razão pela qual não fazem parte da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Passo a análise.

A CSRF do CARF, em Acórdão nº 9303-013.040 – CSRF / 3ª Turma, em 172 .03.2022 julgou em Recurso Especial da Fazenda Nacional o tema do rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite. A ementa é a que segue:

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE E IMPOSSIBILIDADE. RASTREAMENTO/MONITORAMENTO DE VEÍCULOS E CARGAS VIA SATÉLITE.

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 custos com rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite, eis que para que o serviço de transporte seja prestado de forma adequada**, garantindo aos clientes segurança de que suas cargas, até mesmo de natureza alimentícia, possa chegar ao seu destino e preservando, ainda, a saúde e vida de seus motoristas, é de se considerar a adoção de determinadas cautelas pelas transportadoras, entre outros, gastos com rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite. (Grifei).

Do voto vencedor da Conselheira Tatiana Midori Migiyama pode-se apreender:

Ventiladas breves considerações, insurgindo-se ao caso concreto, cabe trazer que os gastos com monitoramento/rastreamento de veículos e cargas via satélite, **tendo em vista a atividade do sujeito passivo relacionado ao transporte, torna-se essencial e pertinente, eis que tal serviço viabiliza o envio e recebimento de sinais entre o veículo e uma central de dados, possibilitando a localização do veículo via GPS**. Ora, em caso de furto ou roubo, tal como descrito nos autos do processo, pode-se acionar o travamento das portas da carreta, o acionamento de sirenes no veículo, seu bloqueio e a comunicação com o motorista – dificultando a ação dos bandidos.

Ademais, reforça-se a essencialidade e pertinência desse item a atividade do sujeito passivo, eis que para o fechamento de um contrato com determinado cliente, a contratação é dispensada caso não haja monitoramento/rastreamento de veículo e cargas via satélite. Usualmente, a contratante é indagada acerca da existência desse serviço em sua frota, sendo que, atualmente, empresas de transporte que não fornecem em conjunto o monitoramento de carga são efetivamente preteridas na contratação do transporte de cargas.

(...)

Sendo assim, **para que o serviço de transporte seja prestado de forma adequada, garantindo aos clientes segurança de que suas cargas, até mesmo de natureza alimentícia, possam chegar ao seu destino e preservando, ainda, a saúde e vida de seus motoristas**, é de se considerar o item rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo, reconhecendo o direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre tais gastos. (Grifei).

Tomando como fundamentos os mesmos citados nos precedentes acima, voto pelo provimento do Recurso neste ponto, para reverter a glosa descrita.

2.2.4 PEDÁGIOS

Quanto ao pedágio, o tema foi debatido nesta Turma, oportunidade em se evidenciou a não incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do Vale pedágio, atraindo à regra proibitiva de cálculo de créditos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012 VENDAS COM SUSPENSÃO DE PIS/COFINS. LEI Nº 10.925/2004.

Para não admitir a suspensão do PIS/COFINS nas vendas do contribuinte, a Autoridade Fazendária deve trazer fundamentos relevantes e provas concretas de que tais vendas não cumpriam com os requisitos exigidos na Lei nº 10.925/2004, e não apenas meras suposições.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS SOBRE VALE-PEDÁGIO.

Não havendo incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do vale pedágio, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, **não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados**, a teor do inc. II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003. (Decisão 3402-009.403, Relator de Lázaro Antônio Souza Soares, 2ª. TO, 4ª Câmara da 3ª Seção, data 27.10.2021). (Grifei).

De fato, a Lei nº 10.209, de 23.03.2001 determinou em seu art. 2º:

Art. 2º O valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, **nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.**

Parágrafo único. O valor do Vale-Pedágio obrigatório e os dados do modelo próprio, necessários à sua identificação, deverão ser destacados em campo específico no Documento Eletrônico de Transporte (DT-e). (Grifei).

A regra proibitiva foi tratada na Instrução Normativa RFB Nº 2121, de 15.12.2022, tanto na exclusão da base de cálculo das contribuições (exceto para Empresas Transportadoras de Carga, em que se admite a exclusão da base de cálculo – art. 28) quanto na vedação ao direito ao crédito por se tratar de serviços não sujeitos às Contribuições (art. 160). Veja-se:

Art. 28. Os valores recebidos a título de vale-pedágio pelas empresas transportadoras de carga **podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins** (Lei nº 10.209, de 2001, art. 2º).

Parágrafo único. Os valores a que se refere o caput devem ser destacados em campo específico no documento comprobatório do transporte (Lei nº 10.209, de 2001, art. 2º, parágrafo único).

(...)

Art. 160. **Não darão direito a créditos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS os valores (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, "a" e "b", e § 2º, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso I, "a" e "b", e § 2º, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º):

I - de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; (Grifei).

Voto pelo não provimento do Recurso neste ponto.

III - DISPOSITIVO

Voto em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas dos seguintes itens:

- a) Materiais de Embalagens – Caixas Coletivas;
- b) Gastos e Combustíveis frota;
- c) Paletização;
- d) Monitoramento de frotas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Mário Sérgio Martinez Piccini**, redator designado

Esse Colegiado decidiu, por voto de qualidade, referente ao tópico **“para manter a glosa de créditos referentes a custos com combustíveis, manutenção e monitoramento de frota própria”**.

Entendeu a nobre Conselheira relatora em seu voto que, conforme seus dizeres, teria a empresa direito aos créditos apontados:

DISPÊNDIOS COM FROTAS E COMBUSTÍVEIS

A Recorrente alegou que os dispêndios com “frota e combustíveis longa vida” compreende gastos com as entregas do produto acabado. Assegurou que se trata de atividade onerada pelo PIS/Pasep e COFINS, faz parte da atividade exercida, sendo essencial ao negócio. Não recuperar referidos créditos implica em não observar o regime não cumulativo, pois os custos serão integralmente por ela suportados.

MONITORAMENTO DE FROTA

A Recorrente argumentou que também exerce a atividade de transporte de cargas, conforme se depreende seu Contrato Social, e logicamente transporta seus produtos em caminhões precisam ser monitorados e que estão obrigados ao pagamento de pedágios.

Para a DRJ05, os gastos com monitoramento e rastreamento da frota, registrados na conta 43206.4 – “Monitoramento de Frota”, não se caracterizam como insumo na industrialização do leite e de seus derivados, tratando-se de despesas posteriores à finalização do processo produtivo, razão pela qual não fazem parte da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Passo a análise.

A CSRF do CARF, em Acórdão nº 9303-013.040 – CSRF / 3ª Turma, em 172 .03.2022 julgou em Recurso Especial da Fazenda Nacional o tema do rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite.

Nesses pontos é que tem o nascedouro da divergência com os demais membros do colegiado já apresentados.

Passo analisar os dois tópicos em debate:

1. Dispêndios de frota e combustíveis de produtos acabados

Vejamos o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022:

Instrução Normativa RFB Nº 2121, de 15.12.2022:

Art. 175 -(...), § 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.

Ou seja, dispêndios com frota e combustíveis permitirá o desconto ou crédito quando forem utilizados em atividades da pessoa jurídica como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No caso em tela, trata-se de dispêndios com frota e combustíveis de produtos acabados, ou seja, após a conclusão do processo produtivo.

Diante do exposto, no caso pontuado, não faz jus aos créditos dispostos no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Tal entendimento é corroborado no Acórdão CARF CSRF nº 9303-011.413, de 15/04/2021, cujo voto vencedor da lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos é aqui reproduzido:

A Contribuinte suscitou a divergência jurisprudencial, em relação ao direito de o contribuinte apurar créditos sobre os gastos com combustível e lubrificante utilizados nos veículos e embarcações da recorrente para o transporte de papel e celulose, ou seja, transporte de produtos acabados.

Contribuinte para o transporte de papel e celulose, ou seja, transporte de produtos acabados, que no meu entender, não se trata de insumo (porque os produtos já se encontra acabados) e, não se trata de armazenamento e nem de frete na operação de venda, porque ainda não está pronto para ser comercializado.

Sobre o tema, o Parecer RFB/COSIT nº 5, se manifestou no sentido de que eles NÃO se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento, nos seguintes termos:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra

somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

(...)

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço (...). (Grifei)

Como se vê, efetivamente, neste caso, os gastos com combustíveis e lubrificantes não se enquadram no conceito de insumos, pois são efetivados após o encerramento do processo de produção e, ainda, não se enquadram no caso de gasto obrigatório por determinação legal.

Desta forma, nega-se provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, devendo ser mantida a glosa sobre gastos com combustível e lubrificante utilizados nos veículos e embarcações da Contribuinte para o transporte de papel e celulose (produto acabado (Acórdão CSRF nº 9303-011.413 3ª Turma, 15/04/2021)).

Como bem delineado no Acórdão citado, os gastos posteriores à finalização do processo produtivo ou de prestação objeto da divergência devem ter sua glosa mantida

2. Monitoramento da Frota

Ouso discordar da Ilustre Conselheira também nesse item.

Não se discute da importância das despesas com o Monitoramento da Frota, mas entendo que não se amoldam no conceito exarado 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.

Assim não vislumbro atender ao exposto na Essencialidade/Relevância, sendo que aplicar o teste de subtração não impactaria na impossibilidade ou inutilidade da prestação de serviço ou da produção.

Como bem delineado pelo STJ não é todo dispêndio que pode ser considerado insumo para fins de tomada de crédito.

Enfatizando também, como bem delineado no Acórdão CSRF citado, os gastos posteriores à finalização do processo produtivo ou de prestação objeto da divergência devem ter sua glosa mantida.

Tal combate foi perfeitamente exposto no voto do Ilustre Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no Acórdão CARF CSRF nº 9303-013.046, de 17/03/2022:

Das despesas com monitoramento/rastreamento de veículos via satélite

Conforme estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR e repercutido pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS 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.

Os dispêndios devem atender ao requisito da necessidade quando a eventual supressão individual dos mesmos consegue impactar significativamente ou inviabilizar a realização das atividades da empresa. Da mesma forma, o requisito da relevância é evidenciado no momento em que a eventual retirada dos insumos consegue interferir diretamente na qualidade do produto elaborado ou do serviço prestado pela empresa.

Tal entendimento decorre da aplicação do "teste de subtração", utilizado pelo STJ nº julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR como mecanismo para revelar a imprescindibilidade ou importância do item para a completa e adequada prestação do serviço.

Nesse diapasão, os “gastos com rastreamento da frota (monitoramento via satélite)”, são realizados para garantir a lucratividade da operação, em face de eventual furto ou acidente. Tratam-se de serviços destinados à segurança do patrimônio da transportadora (PJ), não sendo aplicados ou consumidos na prestação do serviço de transporte de cargas. Caso esses gastos não sejam realizados – o serviço de transporte pode ser igualmente realizado, porém, o serviço irá gerar mais lucro (se não ocorrer furto ou acidente) ou o serviço irá gerar menos lucro (se ocorrer furto ou acidente) pela necessidade de indenização do cliente.

Desta forma, não devem ser consideradas como insumos nos termos do inciso II, art. 3º, das Lei nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 e do entendimento exposto

pelo STJ nº Recurso Especial nº 1.221.170-PR, pois não são imprescindíveis à prestação do serviço de transporte rodoviário de cargas, nem interferem na qualidade desse serviço. Ou seja, a ausência do serviço de rastreamento não impossibilita, nem impacta negativamente na qualidade do serviço de transporte rodoviário de cargas.

Assim, esses gastos não se adequam aos critérios de essencialidade ou relevância.

Portanto, aplicando o parecer RFB nº 5, de 2018, esses gastos não geram créditos.

I - DISPOSITIVO

Pelo exposto, conforme razões elencadas, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação aos itens “custos com combustíveis, manutenção e monitoramento de frota própria”, mantidas as glosas.

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini