



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.900248/2016-39
ACÓRDÃO	3302-015.318 – 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 PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

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.

CRÉDITO PRESUMIDO. FRETES SOBRE COMPRAS. POSSIBILIDADE.

O valor do frete pago na aquisição de mercadorias, quando contratado de pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, uma vez que ele integra o custo de aquisição. Havendo registro autônomo e diferenciado, a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito integral.

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 apurados no 1º trimestre de 2013, de PIS/Pasep não cumulativa, no valor de R\$ 870.142,97, apurado na forma do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004. O pedido foi deferido parcialmente no valor de R\$ 769.605,30.

A ora Recorrente apresentou **Manifestação de Inconformidade**, oportunidade em que combateu as glosas efetuadas pela Fiscalização.

A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05/BA, em **Acórdão 105-002.519**, de 14.01.2021, decidiu por unanimidade de votos, JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a manifestação de inconformidade, nos termos do relatório e voto cuja ementa segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

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 Contribuição para o PIS/Pasep 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.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETES SOBRE COMPRAS.

O valor do frete pago na aquisição de mercadorias, quando contratado de pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, uma vez que ele integra o custo de aquisição. Se os bens adquiridos gerarem o direito ao crédito presumido, os dispêndios com os respectivos fretes somente podem gerar o mesmo tipo de crédito.

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 Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade.

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 Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo.

CRÉDITO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos da Contribuição para o PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte. Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Tomando ciência da decisão em 07/06/2021, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** em 28/06/2021.

Requeru que seja aplicado o conceito de insumo para fins de créditos de PIS/Pasep e COFINS fixado pelo STJ no REsp nº 1.220.170/PR; a reinclusão na base de cálculo de créditos de PIS/Pasep dos valores glosados a título de bens utilizados como insumos a título de embalagens de transportes (caixas coletivas) e que seja reconhecido o crédito integral com determinação para a aplicação das alíquotas de 1,65% (PIS/Pasep) com o serviço fretes de compras (fretes de leite in natura), serviços adquiridos de pessoa jurídica e onerados pela contribuição, afastando o entendimento de cálculo crédito presumido sobre serviços de frete de compras.

Apresentou as razões para a reforma do acórdão recorrido:

2.1.1. - Das Glosas de Materiais de Embalagens – Caixas Coletivas:

Para a Recorrente, os itens glosados são insumos necessários e efetivamente aplicados ao produto industrializado e diretamente relacionados a sua atividade operacional, portanto, atendem ao critério de essencialidade e relevância para a consecução da atividade econômica por ela desempenhada.

- 2.1.2 – Dos Serviços Utilizados como Insumos (Fretes de leite in natura) –
a) Que seja afastado o entendimento de cálculo crédito presumido sobre serviços de frete de compras e seja reconhecido o crédito integral com determinação para a aplicação das alíquotas de 1,65% (Pis) e 7,60% (COFINS) com o serviço fretes de compras (fretes de leite in natura);
2.1.3. Das Glosas de com Gastos Posteriores a Finalização do Processo produtivo: despesas denominadas “diversos expedição” e “acondicionamento fábrica” e “manutenção empilhadeira”.

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:

II.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), sendo pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária, dedicada a produtos destinados à alimentação humana classificados no capítulo 4, da NCM.

Diz a Recorrente que dentre as glosas sofridas, a mais expressiva é a que se refere aos materiais de embalagens – caixas coletivas. 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 no Recurso Voluntário:

“(…)

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).

Sobre o produto por ela fabricado, a Recorrente argumentou que produz um produto altamente perecível, o que já comprova a relevância e essencialidade das embalagens em debate. Ainda, 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).*

Concluiu que, ainda que se considere importante para a movimentação do produto, as “caixas coletivas” não compõem o processo de industrialização do leite, sendo relacionadas a etapa posterior ao envase, ou seja, depois de concluído o processo produtivo. Somente as embalagens incorporadas ao produto durante o processo de fabricação são caracterizadas como insumo, as “caixas coletivas” – embalagens destinadas a facilitar o transporte do leite e

empregadas posteriormente à finalização do processo de produção – não geram créditos da COFINS, devendo ser mantidas as glosas efetuadas no Despacho Decisório.

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 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.

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). (Grifei).

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.

II.2 – DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (FRETES DE LEITE IN NATURA)

Quanto a aquisição de serviços de frete, a Recorrente assegurou tratar-se de um insumo/serviço necessário e imprescindível para a realização da atividade industrial a que se dedica. Trata-se de uma operação comercial totalmente independente da compra do insumo, tem fornecedores e documentos fiscais (NFs) distintos, de forma que o pagamento deste serviço é um custo diretamente vinculado à produção. Trata-se de custo que sofre incidência do PIS/Pasep e da COFINS, logo para que cumpra a não-cumulatividade tais dispêndios devem compor a base de créditos.

Destacou os aspectos de suas operações:

1. Adquire mercadorias/insumos para industrialização;
2. O serviço de frete nas compras é imprescindível para obtenção do produto, de forma que somente há produção com a compra destes serviços de fretes prestados por outras pessoas jurídicas, já que o insumo precisa chegar à fábrica, o que gera custo onerado pelo PIS/Pasep para Recorrente.

A DRJ05 afirmou que: “Não há previsão legal específica para o cálculo de créditos da não cumulatividade em relação ao frete pago nas operações de compras” (fls. 124).

Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre o gasto com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem todo gasto com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.

No caso sob análise, o frete advém de aquisições de leite in natura (insumo), que compõem a base do crédito presumido. **A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a mesma natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado:** se os bens adquiridos geraram o direito ao crédito presumido, os dispêndios com os respectivos fretes somente podem gerar o mesmo tipo de crédito. (Grifei).

Assim, a decisão da DRJ adotou a tese de que o creditamento sobre frete na aquisição é admitido na mesma proporção em que se der o creditamento do bem adquirido. Quando o bem adquirido gera direito ao crédito presumido, o frete somente pode gerar o mesmo tipo de crédito.

Passo a análise.

Sabe-se que o frete integra o custo dos bens (destinados à revenda ou utilizados como insumo de produção), o custo de aquisição dos bens (mercadorias ou insumos), gera direito ao desconto de crédito, desde que contratado de pessoa jurídica e cujo ônus tenha sido suportado pelo adquirente.

O frete é categorizado como operação autônoma em relação aos produtos que transporta. Tratando-se de operação autônoma, devidamente tributada e que compõe o custo de aquisição da mercadoria para revenda, sobre ela deve-se calcular o crédito das Contribuições.

A própria Instrução Normativa nº 2.121/2022, ao tratar dos créditos básicos das Contribuições, já definiu:

Art. 171. Para efeito de cálculo dos créditos de que trata esta Seção, integram o valor de aquisição: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023):
(...)

II - O valor do seguro e do frete relativos ao produto adquirido, quando suportados pelo comprador. (Grifei).

Nos casos de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não há impedimento da manutenção dos créditos vinculados a tais operações, desde que regularmente apurados:

Art. 172. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota de 0% (zero por cento) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não impedem a manutenção pelo vendedor dos créditos de que trata o art. 169 vinculados a essas operações, desde que regularmente apurados (Lei nº 11.033, de 2004, art. 17).¹

A jurisprudência da 3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF do CARF, acatou a tese de créditos sobre fretes sobre aquisições de produtos, reconhecendo o crédito básico das Contribuições na presença de registro autônomo e diferenciado da operação, ainda que se trate de operações com produtos sujeitos a crédito presumido. Veja-se:

¹ IN 2121/2022: Art. 169. Os créditos de que trata esta Seção serão determinados mediante a aplicação, sobre a sua base de cálculo, dos percentuais de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep; e
II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para os créditos da COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oração pelas contribuições) **podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito** (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003). (3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS, processo 10935.901797/2016-42, 07.10.2024, DECISÃO 9303-015.275, Relatora Liziane Angelotti Meira). (Grifei).

De fato, o inciso II, § 2º, do art. 3º, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, veda o crédito somente sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, mas não impede o crédito sobre serviços tributados vinculados a bens não sujeitos à tributação.

Com razão a Recorrente.

Voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

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

A Recorrente debateu as glosas sobre gastos que a fiscalização denominou “posteriores ao processo de industrialização”, que alcançam especificamente as despesas denominadas “diversos expedição” e “acondicionamento fábrica” e “manutenção empilhadeira”.

Passo a análise dos tópicos recorridos.

A) DIVERSOS EXPEDIÇÃO; ACONDICIONAMENTO FÁBRICA E MANUTENÇÃO EMPILHADEIRA

A Recorrente alegou que são passíveis de creditamento todos os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Afirmou que não classifica as atividades em processo produtivo e atividades posteriores ao processo produtivo porque este não pode ser dissociado, compreende todas as atividades (insumos e serviços) necessárias à disponibilização do produto ao seu

consumidor. O processo inicia com a compra dos insumos e termina com a venda dos produtos industrializados.

Para a DRJ restou claro que as despesas glosadas (44641.5/44811.4 – Manutenção Expedição, 42804.8 – Acondicionamento Fábrica 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. Manteve as glosas efetuadas no Despacho Decisório.

Passo a análise.

Ao tratar de bens e serviços utilizados por imposição legal, o Parecer COSIT nº 05/2018 destacou os 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. (Grifei).

A Instrução Normativa RFB nº 2121, de 15.12.2022, estabeleceu em seu art. 176, que se consideram 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, e 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), **ainda que utilizados após a finalização do processo produtivo:**

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).

Quanto aos gastos denominados “diversos expedição” /” acondicionamento fábrica”, relativamente aos produtos alimentícios, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF decidiu que custos/despesas incorridos com pallets, papelão e filmes *stretch* para proteção e transporte dos produtos alimentícios, cumpridos os demais requisitos, permite direito ao crédito das contribuições.

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 *stretch* 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 nº 1.634/2023. (Decisão 9303-014.896, 3ª. T, 3ª. Seção da CSRF, publicação 09.05.2024, Relator Alexandre Freitas Costa). (Grifei).

A Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção deste Conselho julgou pela possibilidade de crédito quanto aos serviços de expedição:

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). (Grifei).

Quanto aos gastos denominados “manutenção empilhadeira”, a 3ª. Turma Extraordinária da 3ª Seção do Carf, decidiu que gera direito a crédito a aquisição de gás GLP consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa. Veja-se:

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 empresarial, 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).

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, 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; serviço fretes de compras (fretes de leite in natura); diversos expedição; acondicionamento fábrica; manutenção de expedição; manutenção de empilhadeira.

É como voto.

ACÓRDÃO 3302-015.318 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13855.900248/2016-39

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos

DOCUMENTO VALIDADO