



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.906002/2016-71
ACÓRDÃO	3302-015.342 – 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: 01/04/2014 a 30/06/2014

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.

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.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS A CRÉDITO PRESUMIDO. REGISTRO AUTÔNOMO. CRÉDITO BÁSICO. POSSIBILIDADE.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação 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,

cabará 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.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA APLICAÇÃO DA SELIC. POSSIBILIDADE. TERMO INICIAL DOS CRÉDITOS O 361º DIA APÓS A DATA DE PROTOCOLO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, tendo como termo inicial da atualização monetária dos créditos 361º dia após a data de protocolo do pedido administrativo de ressarcimento.

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\$ 5.696.581,01,

referente ao 2º trimestre de 2014, sendo deferido em parte, no valor de R\$ 5.084.172,13, 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.

A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05/BA (DRJ05), em **Acórdão 105-002.526**, de 14.01.2021, decidiu por unanimidade de votos, JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a Manifestação de Inconformidade. Resumidamente, decidiu:

- São considerados insumos geradores de créditos da COFINS os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado;
- O valor do frete pago na aquisição de mercadorias, quando contratado de pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode gerar créditos da COFINS, 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.;
- 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;
- Os gastos posteriores à finalização do processo de produção não são considerados insumos para fins de creditamento da COFINS apurada no regime não cumulativo;
- Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos da COFINS objeto de ressarcimento.

Tomando ciência da decisão em 19/08/2021, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** em 30/08/2021, reiterando os argumentos apresentados na Impugnação.

Apresentou as razões para a reforma do acórdão recorrido conforme segue:

1 DAS GLOSAS DE COM GASTOS POSTERIORES A FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO: EMPILHADEIRAS, ACONDICIONAMENTO DE FÁBRICA E MANUTENÇÃO EXPEDIÇÃO.

A Recorrente defendeu que em seu processo fabril não classifica as atividades em processo produtivo e atividades posteriores ao processo produtivo porque este não pode ser dissociado. Estão agrupadas sob esta denominação os gastos com Manutenção de Empilhadeiras, Acondicionamento de Fábrica e Manutenção Expedição.

2 DAS GLOSAS DE MATERIAIS DE EMBALAGENS – CAIXAS COLETIVAS:

Asseverou que a embalagem é a que é utilizada para acondicionar várias caixas de leite de 1 litro, glosada sob o entendimento de que não podem

ser incluídas na base de créditos por se tratar de “uma embalagem de transporte e não de apresentação.” Tais insumos 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 Recorrente argumentou que o frete é contratado única e exclusivamente para transportar os produtos que são industrializados, ou seja, é um serviço utilizado para que a industrialização dos produtos possa ocorrer. Que se trata de uma operação comercial totalmente independente da compra do insumo, tributada e que tem fornecedores e documentos fiscais (NFs) distintos de forma que o pagamento deste serviço é um custo diretamente vinculado a produção da Recorrente.

III - DO DIREITO À ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PLEITEADOS À TAXA SELIC
Requeru seja determinado que os valores de créditos constantes do pedido de ressarcimento sejam atualizados mediante a incidência da SELIC, a partir do período do 361º dia contado do protocolo do crédito, em face das disposições das disposições do Decreto nº 2.138/97 e parágrafo 4º do artigo 39 da Lei 9.250/95.

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:

2.1.2.1 DAS GLOSAS DE COM GASTOS POSTERIORES A FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO - MANUTENÇÃO DE EMPILHADEIRAS, ACONDICIONAMENTO DE FÁBRICA E MANUTENÇÃO EXPEDIÇÃO.

A) MANUTENÇÃO DE EMPILHADEIRA; ACONDICIONAMENTO FÁBRICA E MANUTENÇÃO DE EXPEDIÇÃO

A Recorrente defendeu que a utilização de gastos com manutenção de empilhadeira, acondicionamento de fábrica e manutenção de expedição são justificados, apesar

de ocorrerem depois da produção, do envase e encaixotamento, não são dissociados do processo produtivo, ao contrário, são vinculados à atividade, essenciais e relevantes, estando intrinsecamente relacionados a atividade e objeto social.

O Acórdão da DRJ05 manteve glosas sobre os itens sob o seguinte argumento (fls. 141):

Resta claro que as despesas aqui tratadas (44641.5 – 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. Mantêm-se a glosas efetuadas no Despacho Decisório.

Passo a análise.

Como se contata nos autos, a Recorrente é empresa dedicada à fabricação de laticínios, principalmente leite, conforme se depreende do seu Contrato Social. Constatou do Acórdão da DRJ05 (fls. 140), a logística de utilização de tais dispêndios:

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 envolvente 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 a alta velocidade de produção, caso a linha paralize, todo o processo paraliza, da esterilização ao armazenamento de produto acabado. (Grifos no original)

Observa-se que houve o reconhecimento da essencialidade das fases relatadas, a ponto de se entender que, sendo o final da linha de envase, sua eventual paralização tem impacto direto em toda a cadeia produtiva da Recorrente, tratando-se da fabricação de laticínios, principalmente leite, produto que possui estreita vinculação com os normativos de fiscalização de saúde pública, pelo seu alto consumo e o aspecto da manutenção de sua qualidade.

Do mesmo modo, o manuseio dos produtos em empilhadeiras, descrito pela fiscalização (Diversos Expedição - 426.209), destina-se ao transporte interno e armazenamento do produto no curso de sua produção que, após o envase são transportados internamente e armazenados por empilhadeiras até o armazém de estocagem. Novamente são movimentados até o setor de expedição para sofrerem vistorias e serem envolvidos em filmes plásticos.

O art. 176 da Instrução Normativa RFB nº 2121, DE 15.12.2022, estabeleceu que se consideram insumos os bens ou serviços 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, e mesmo após a finalização do processo de produção, como é o caso sob análise

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

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). (Grifei).

Quanto ao custo “Acondicionamento Fábrica (428.048)”, o Acórdão da DRJ05 fez referência 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 envolvente de filme termo encolhível. De fato, são operações que sucedem a fabricação do produto, conduto, procedimentos que

Neste sentido, 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:

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 *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 n.º 1.634/2023. (Decisão 9303-014.896, 3ª. T, 3ª. Seção da CSRF, publicação 09.05.2024, Relator Alexandre Freitas Costa). (Grifei).

Por fim, quanto ao item “Manutenção de Expedição”, o Acórdão evidenciou que a constante manutenção das esteiras, paleteiros elétricos e manuais, acumuladores, máquinas plastificadoras e envolvidoras 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.

A alta velocidade de produção seria diretamente impactada caso ocorra qualquer paralização em face de falta de manutenção, afetando o processo produtivo como um todo.

Deste modo, entendo que cabe razão à Recorrente, considerando que os processos de “manutenção de empilhadeira”, “acondicionamento fábrica” e “manutenção de expedição”, são inerentes ao processo produtivo do setor a que se dedica, 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.

2.1.2.2. 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.

2.1.2 – DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (FRETES DE LEITE *IN NATURA*)

A Recorrente argumentou que o frete é um insumo/serviço necessário e imprescindível para a realização da atividade industrial a que se propõem a Recorrente. Que é contratado única e exclusivamente para transportar os produtos que são industrializados, ou seja, representa um serviço utilizado para que a industrialização dos produtos possa ocorrer.

Afirmou que adquire mercadorias/insumos para industrialização, sendo o serviço de frete nas compras é imprescindível para obtenção do produto. Que se trata de uma operação comercial totalmente independente da compra do insumo, tem fornecedores distintos e documentos fiscais (NFs) distintos de forma que o pagamento deste serviço é um custo diretamente vinculado a produção da Recorrente, custo que sofre incidência do PIS e da COFINS.

A decisão recorrida (DRJ05) decidiu que a despesa com frete na aquisição de bens não gera crédito do PIS/Pasep e COFINS por si só, mas sim porque integra o custo da mercadoria revendida e o da matéria prima utilizada. Neste caso, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na aquisição está relacionada à possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens adquiridos.

Tomando por base a Solução de Consulta COSIT nº 214/2019, a DRJ05 decidiu que 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.

Vejamos em detalhes.

O frete pago na aquisição de matéria prima, nos termos da legislação vigente, permite o direito ao crédito das Contribuições. Veja-se o art. 171 da Instrução Normativa nº 2.121/2022, que reproduz o teor da Lei:

Art. 171. Para efeito de cálculo dos créditos de que trata esta Seção, integram o valor de aquisição:

(...)

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

Não há qualquer restrição ou vinculação com o crédito do produto adquirido, de modo a vincular o crédito do frete com o crédito do produto transportado. Trata-se de operação independente, exigindo-se apenas que o custo seja suportado pelo comprador.

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.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho enfrentou o tema, de modo didático estabeleceu os critérios de identificação de cada tipo de frete. Assim o frete relacionado a produto sujeito a crédito presumido, havendo registro autônomo diferenciado, dará direito ao crédito básico.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. 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-oneração 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).

(Decisão 9303-014.893, Relatora Liziane Angelotti Meira, 3ª. Turma, 3ª. Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicação 06.05.2024).

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.

Com razão a Recorrente.

Voto por dar provimento a este ponto.

III - DO DIREITO À ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PLEITEADOS À TAXA SELIC

A Recorrente destacou que a correção monetária não representa *plus* mas mera preservação do poder aquisitivo da moeda. A sua não incidência a partir do 361º dia após o protocolo do pedido de ressarcimento, em relação a cada crédito gerado, representa deferimento parcial do direito e do crédito, posto que parcelas significativas seriam simplesmente suprimidas.

Apontou o julgamento do Recurso Especial nº 1.767.945 - PR (2018/0243465-0), consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos.

De fato, o Recurso Especial nº 1.767.945/PR, julgado pela Primeira Seção do STJ em 12.02.2020, com relatoria do Ministro Sérgio Kukina, teve submetida a seguinte questão: “Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007”.

Foi firmada a seguinte tese:

TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

A Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou o tema em decisão nº 9303-014.843, acatando a aplicação da correção monetária pela SELIC em conformidade com o RESP 1.767.945/PR, fixando como termo inicial da atualização monetária dos créditos o 361º dia após a data de protocolo do pedido de ressarcimento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA APLICAÇÃO DA SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, após escoado o prazo de 360 dias para a análise do correspondente pedido administrativo pelo Fisco. (Decisão 9303-014.843, Relator Alexandre Freitas Costa, 3ª. Turma, CSRF, 3ª. Seção, Data publicação 22.05.2024). Grifei.

Com razão a Recorrente, a decisão deve ser reformada para o cálculo da correção monetária com base na SELIC, fixando como termo inicial da atualização monetária dos créditos o 361º dia após a data de protocolo do pedido de ressarcimento.

Voto por dar provimento a este ponto.

III – DISPOSITIVO

Voto em dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos