



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.720946/2016-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.854 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2024
Recorrente AGRICOLA JANDELLE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por cerceamento de defesa se a parte pôde conhecer a acusação, contradita-la e teve seus argumentos devidamente considerados por um novo despacho decisório, após atendido o pleito da própria recorrente, que teve sua petição apreciada.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL DE APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico e semântico que norteia o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 98 do novo regimento interno, o conceito jurídico intermediário tem aplicação obrigatória.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta 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.

CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DA FROTA PRÓPRIA. INSUMO DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, os gastos com combustíveis, lubrificantes e peças utilizadas na manutenção da frota, essencial para a realização da atividade principal da pessoa jurídica, propiciam a dedução de crédito como insumo.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE. ALIMENTO. POSSIBILIDADE.

Dão direito a crédito os dispêndios com material de embalagem de transporte de alimentos (fita para rotular, caixa de papelão diversas, pallets diversos, filme técnico liso, bandeja absorvente diversas, filme stretch, bandeja linstar diversas, pallets de madeira diversos, caixa PVC diversas, fitas adesivas, entre outros) em razão de sua imprescindibilidade à conservação dos produtos durante o transporte da origem até o destino final, observados os demais requisitos da lei.

ANÁLISE LABORATORIAL. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO.

Desde que comprovados os dispêndios com as análises laboratoriais e cumpridos os demais requisitos objetivos previstos na legislação, assim como demonstrada a essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte, o crédito pode ser aproveitado.

CRÉDITO. SERVIÇO DE LAVANDERIA INDUSTRIAL.

Dispêndio com serviços de lavanderia industrial dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo, é considerado insumo na fabricação de bens destinados à venda, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais.

CRÉDITO. SERVIÇO DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS.

Dispêndio com tratamento de resíduos é considerado insumo na fabricação de bens destinados à venda, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3.º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, os dispêndios geram direito ao crédito.

INSUMOS. NATUREZA. MATERIAIS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO

Por se tratar de produtos aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção, onde se faz a assepsia dos caminhos que o produto percorre, guardam relação de essencialidade e relevância ao processo fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA OU ENTRE PARCEIROS INTEGRADOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com serviços de fretes, prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sobre transferências de matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços realizados entre filiais ou entre parceiros integrados (criadores de aves), observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição.

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CALIBRAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO.
Devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos necessários, vinculados e indispensáveis ao processo produtivo, os serviços de calibração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da preliminar de nulidade, por perda de objeto, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos relativos aos dispêndios a seguir discriminados, desde que devidamente lastreados em documentação comprobatória e observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, em relação aos seguintes itens: (i) manutenção da frota própria, na medida dos princípios que norteiam os indicativos para o método da depreciação, sobretudo respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal, (ii) combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de insumos, (iii) embalagens de apresentação, (iv) materiais destinados a análises laboratoriais, (v) serviços de lavanderia, (vi) serviços de coleta de resíduos, (vii) locação de empilhadeiras, (viii) serviços de calibração de equipamentos de laboratório, (ix) materiais de limpeza e higienização e (x) frete na aquisição de insumos; (II) por maioria de votos, em relação aos seguintes itens: (i) combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de produtos acabados e (ii) fretes das embalagens de transporte, das remessas e transferências decorrentes da logística de distribuição entre as filiais e parceiros criadores, vencidos os conselheiros Marco Antônio Borges (substituto) e Francisca Elizabeth Barreto (substituta), que negavam provimento; e, (III) por maioria de votos, em relação à embalagem de transporte, vencida a conselheira Francisca Elizabeth Barreto (substituta), que negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antonio Borges, o(a) conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório DRF/LON nº 658/2018, que reconheceu parcialmente os créditos pleiteados relacionados à Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, referente ao 4º trimestre 2014.

Do valor solicitado de R\$ 1.052.921,79, referente a créditos de PIS/Pasep, vinculados à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica, vinculados à receita de exportação – alíquota básica e vinculados à receita de exportação – presumido da agroindústria, foi reconhecido R\$ 805.405,90, conforme tabelas abaixo:

Direito Creditório Pleiteado

Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Alíquota Básica – “201”		PIS/PASEP	
Valor do Crédito Apurado no Mês	Outubro/2014	R\$	199.251,75
	Novembro/2014	R\$	208.194,21
	Dezembro/2014	R\$	268.240,70
Valor do Crédito Apurado no Trimestre		R\$	675.686,66
Valor das Deduções ou Descontos		R\$	0,00
Valor Utilizado em DCOMP anteriores		R\$	0,00
Saldo do Crédito		R\$	675.686,66
Crédito vinculado à receita de Exportação – Alíquota Básica – “301”		PIS/PASEP	
Valor do Crédito Apurado no Mês	Outubro/2014	R\$	124.812,52
	Novembro/2014	R\$	83.545,56
	Dezembro/2014	R\$	79.799,27
Valor do Crédito Apurado no Trimestre		R\$	288.157,35
Valor das Deduções ou Descontos		R\$	0,00
Valor Utilizado em DCOMP anteriores		R\$	0,00
Saldo do Crédito		R\$	288.157,35
Crédito vinculado à receita de Exportação – Presumido da Agroindústria – “306”		PIS/PASEP	
Valor do Crédito Apurado no Mês	Outubro/2014	R\$	34.614,95
	Novembro/2014	R\$	24.941,15
	Dezembro/2014	R\$	29.521,68
Valor do Crédito Apurado no Trimestre		R\$	89.077,78
Valor das Deduções ou Descontos		R\$	0,00
Valor Utilizado em DCOMP anteriores		R\$	0,00
Saldo do Crédito		R\$	89.077,78
Valor Total requerido		R\$	1.052.921,79

Direito Creditório Reconhecido

PIS/Pasep – 4º trimestre de 2014				
Crédito	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Alíquota Básica – “201”	146.782,93	154.525,49	201.208,07	502.516,50
Crédito vinculado à receita de Exportação – Alíquota Básica – “301”	91.946,96	62.005,63	59.859,03	213.811,62
Crédito vinculado à receita de Exportação – Presumido da Agroindústria – “306”	34.614,95	24.941,15	29.521,68	89.077,78
Total				805.405,90

O decisório dispõe que o requerente não utilizou o direito creditório solicitado em declarações de compensação transmitidas antes e após a formalização do PER em análise.

Também dispõe o despacho que, por meio do processo administrativo nº 16366.720286/2016-18, em cumprimento à decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5013045-58.2015.4.04.7001/PR, foi efetuada a antecipação de 50% do direito creditório pleiteado referente ao PIS/Pasep (R\$ 188.617,51), relativo ao crédito vinculado à receita de exportação – Alíquota Básica e à receita de exportação – Presumido da Agroindústria. Este valor foi deduzido do crédito reconhecido indicado na tabela acima, restando um saldo a ressarcir de R\$ 616.788,33.

Na sequência, o despacho trata de diversas glosas, as quais importaram no não reconhecimento da integralidade dos créditos pleiteados, fundamentando a decisão em várias soluções de consulta. As referidas glosas tratam essencialmente de créditos vinculados a: i) combustíveis, lubrificantes e peças utilizados na manutenção da frota própria; ii) embalagens de transportes; iii) vestimentas e equipamentos de proteção individual – EPI (uniformes); iv) materiais de limpeza e higienização; v) materiais destinados às análises laboratoriais; vi) fretes declarados na rubrica Bens utilizados como insumos; vii) fretes declarados na rubrica serviços utilizados como insumos e viii) serviços declarados na rubrica serviços declarados como insumos.

Ciente do despacho (fl 617) em 24/9/18, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 23/10/18, na qual, em síntese, discute o disposto a seguir.

Das preliminares

Inicialmente, o impugnante se insurge contra a referida antecipação de crédito presumido vinculado à receita de exportação. Aduz que o valor antecipado, no montante original de R\$ 44.538,89, foi pago, como se observa no PAF nº 10930.721775/2016-41, e, portanto, o processo deve retornar à Delegacia de origem, para que providencie o imediato depósito do valor original de R\$ 44.538,89, devidamente atualizado pela Selic desde a data da transmissão do PER nº 42387.11884.130215.1.5.18-2648 até o efetivo pagamento.

Do mérito

No mérito, o requerente apresenta explanação sobre a sistemática da não cumulatividade aplicada à contribuição para o PIS/Pasep e ao Cofins, faz alusão ao Resp 1.221.170/PR e, em seguida, ataca as glosas efetuadas sobre os créditos básicos, conforme argumentos sumarizados a seguir:

- gastos com combustíveis, lubrificantes e peças utilizados na manutenção da frota própria: caracterizam-se como despesas necessárias à atividade empresarial, vez que relacionadas à prestação de serviços de transportes que também é inerente ao objetivo social da empresa;
- transporte das mercadorias vendidas: gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos para o transporte das mercadorias vendidas compõem os custos da atividade exercida pela empresa;
- materiais e embalagens exclusivamente para transporte (fita para rotular, caixa de papelão diversas, pallets diversos, filme técnico liso, bandeja absorvente diversas, filme stretch, bandeja linstar diversas, pallets de madeira diversos, caixa PVC diversas, fitas adesivas, entre outros): os materiais de embalagem utilizados para transporte, independente do descarte no destino, se faz extremamente necessário para a realização do objeto social da empresa Manifestante;
- vestimentas e equipamentos de proteção individual (epi): as vestimentas de trabalho (ou indumentárias) e os equipamentos de proteção individual (EPIs) são obrigatórios ao desenvolvimento das atividades da Manifestante, sem os quais não se faz possível a realização da fase de abate e processamento dos cortes de frango;

- materiais de limpeza e higienização: em suma, sustenta que os referidos serviços utilizados em ambientes e instalações do processo produtivo - como limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microrganismos - são insumos vitais para assegurar a eficácia e eficiência dos processos de fabricação realizados pela empresa Manifestante, razão pela qual são passíveis de conferir direito creditório do PIS/Pasep e da COFINS não- cumulativa;
- materiais destinados às análises laboratoriais: aduz que são despesas incorridas durante o processo produtivo e necessárias para avaliar a conservação e qualidade dos produtos alimentícios produzidos;
- transporte das embalagens de transporte e das remessas e transferências de matéria-prima entre estabelecimentos da contribuinte: reitera o que fora alegado sobre “embalagens de transporte”, sustentando a reforma do decisório. Menciona ainda que o frete da remessa de ração para o estabelecimento integrado compõe o custo da produção. Todavia, a fiscalização teria se equivocado ao entender que a remessa de ração e milho entre os estabelecimentos da empresa, bem como para o parceiro integrado, tratam-se de etapas não integrantes do processo produtivo;
- fretes declarados na rubrica serviços utilizados como insumos: sustenta que se aplicam os mesmos fundamentos constantes nos itens que tratou de “embalagens de transporte” e pugna pela reforma do decisório;
- serviços declarados na rubrica serviços e declarados como insumos: defende que os gastos com serviços consultoria, manutenção de equipamentos de segurança dos serviços de informática, engenharia e calibração de equipamentos de laboratório, ensejam direito creditório em favor da Manifestante.

Em vista do exposto, requer preliminarmente a devolução dos autos à Delegacia de origem. No caso de as preliminares não serem acatadas, requer o reconhecimento do direito de a empresa Manifestante utilizar como insumos passíveis de creditamento do PIS/Pasep e COFINS não cumulativa todos os bens e serviços adquiridos como imprescindíveis, essenciais, úteis e necessários para a produção da empresa e que foram glosados.

É o relatório.

O direito creditório foi reconhecido em parte e o voto recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep 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. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Por expressa previsão legal, apenas geram direito a crédito os valores gastos com energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA COMPRA.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. Não são passíveis de creditamento as despesas de fretes pagas na aquisição de bens não abrangidos pelo conceito de insumo.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O direito creditório que foi reconhecido consta nas conclusões do voto, conforme abaixo reproduzo.

Do cálculo do direito de crédito

O direito de crédito a ser reconhecido neste voto foi calculado tendo em conta os dados (índices de rateio e base de cálculo dos insumos passíveis de créditos) apresentados na tabela disponível no informativo fiscal.

out/14	Glosas Revertidas				Créditos de PIS/Pasep – 1,65%		
	Valor	Tributado	Não Tributado	Exportação	Tributado	Não Tributado	Exportação
Aquisições de Uniformes/EPI	102.915,99	3,70%	59,21%	37,09%	62,83	1.005,45	629,83
Total da Reversão Mensal					62,83	1.005,45	629,83
nov/14	Glosas Revertidas				Créditos de PIS/Pasep – 1,65%		
	Valor	Tributado	Não Tributado	Exportação	Tributado	Não Tributado	Exportação
Aquisições de Uniformes/EPI	86.782,11	0,30%	71,15%	28,55%	4,30	1.018,80	408,81
Total da Reversão Mensal					4,30	1.018,80	408,81
dez/14	Glosas Revertidas				Créditos de PIS/Pasep – 1,65%		
	Valor	Tributado	Não Tributado	Exportação	Tributado	Não Tributado	Exportação
Aquisições de Uniformes/EPI	75.267,04	0,43%	76,74%	22,83%	5,34	953,04	283,53
Total da Reversão Mensal					5,34	953,04	283,53
TOTAL DE CRÉDITOS A RESSARCIR NO 4T2014					4.371,92		

Ante o exposto, voto por julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, no sentido de ressarcir o crédito de PIS/Pasep não cumulativa relativo ao 4º trimestre 2014 no montante de R\$ 4.371,92.

Inconformado com o julgado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando, em síntese: nulidade dos despachos de compensação nos PAF's n.º: 10930.720947/2016-69 e 10930.720951/2016-27; desistência do pedido preliminar deste PAF, quanto ao retorno dos autos à delegacia de origem; da incidência não cumulativa do PIS/PASEP e COFINS – definição de insumo – REsp. n.º 1.221.170/PR, nota PGFN n.º 63/2018 e do Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018 e dos bens e serviços adquiridos pela recorrente e que foram objeto de glosa pela r. fiscalização:

2.5. DOS BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS PELA MANIFESTANTE E QUE FORAM OBJETO DE GLOSA PELA R. FISCALIZAÇÃO NO DESPACHO DECISÓRIO N.º 658/2018.

2.5.1. DOS COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DA FROTA PRÓPRIA

2.5.1.1. Do Transporte de Insumos

2.5.1.2. Do Transporte de Produtos Acabados

2.5.2. DAS EMBALAGENS DE TRANSPORTE

2.5.3. DOS MATERIAIS DESTINADOS ÀS ANÁLISES LABORATORIAIS

2.5.4. DOS SERVIÇOS DECLARADOS NA RUBRICA SERVIÇOS DECLARADOS COMO INSUMOS – PEÇAS EM GERAL, SERVIÇOS DE CONSULTORIA, MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS, ENTRE OUTROS.

2.5.4.1. Do Serviço de Lavanderia

2.5.4.2. Do Serviço de Coleta de Resíduos

2.5.4.3. Do Serviço de Locação de Equipamentos (Empilhadeira)

2.5.4.4. Dos Serviços de Consultoria, Manutenção de Equipamentos de Segurança e dos Serviços de Informática, Engenharia e Calibração de Equipamentos de Laboratório

2.5.5. DOS MATERIAIS DE LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO

2.5.6. DOS FRETES DECLARADOS NAS RUBRICAS BENS e SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. Preliminarmente a recorrente apresenta preliminar de nulidade que abaixo se aprecia.

PRELIMINAR**Nulidade dos despachos nas compensações nos PAF's n.º: 10930.720947/2016-69 e 10930.720951/2016-27 – alegação de cerceamento do direito de defesa.**

O contribuinte alega que houve cerceamento do direito de defesa pela ausência de clareza dos despachos proferidos nos autos dos PAF's n.º 10930.720947/2016-69 (pautado nesta sessão) e 10930.720951/2016-27 (aguardando distribuição/sorteio), segundo o contribuinte, *“se mostram pouco claros ao indicar o 361º dia da data de transmissão dos Pedidos de Ressarcimento como o marco inicial para incidência da taxa Selic, restando ausente, até o presente momento, do processo administrativo fiscal em epígrafe, memória de cálculo capaz de demonstrar e justificar os valores apurados pela i. RFB, quando da apresentação de seus fundamentos.”*

O r. despacho ao qual o contribuinte se refere trata de cumprimento de ordem judicial proferida no mandado de segurança nº 5013045-58.2015.4.04.7001/PR, sendo de nosso interesse apreciar apenas a parte que trata da correção monetária pela SELIC, visto que esse é o objeto da preliminar de nulidade apresentada pelo contribuinte. Assim, vejamos a decisão judicial:

(...)

3. DISPOSITIVO.

Ante o exposto:

I - quanto ao pedido atinente aos pedidos de ressarcimento formulados pela ora Impetrante e relativos ao 1º, 2º e 3º trimestre de 2014, reconheço a configuração de litispendência em relação aos autos nº 50144027320154047001, e, de consequência, JULGO EXTINTA A AÇÃO, sem resolução do mérito, com fulcro no art. 485, V, do CPC de 2015, nos termos da fundamentação (item '2.1'); e

II - no mais, CONCEDO EM PARTE A SEGURANÇA, extinguindo o feito, com resolução de mérito, com fundamento no artigo 487, I, do Código de Processo Civil de 2015, o que faço para confirmar a decisão liminar e, além disso, determinar que a Autoridade Impetrada, no prazo máximo (total) de 30 (trinta) dias úteis, contados da intimação desta sentença (ordem que deve ser cumprida imediatamente, independentemente do reexame necessário e/ou do recurso voluntário), efetue o ressarcimento de tais valores à Impetrante e, ato contínuo, empregue, de imediato, parte do respectivo valor para pagamento do valor exato equivalente a 30% (trinta por cento) da quantia correspondente às competências 05/2012 a 11/2012 consolidada do débito tributário constituído por meio do DEBCAD n.º 51.066.516-0, integrante do Auto de Infração n.º 11634.720491/2014-82, para fim de atendimento ao previsto no art. 2º, I, 'a', da MP 685/2015, resultando na quitação do débito referido nos termos do PRORELIT. No mesmo prazo acima, deverá a Autoridade Impetrada, na via administrativa, pagar/depositar em favor da Impetrante a parcela da antecipação de ressarcimento que remanescer após o desconto do valor empregado para a inclusão no PRORELIT acima tratada.

Finalmente, fica desde logo advertida a Autoridade Impetrada de que, em caso de atraso ou descumprimento da ordem judicial, poderá incorrer em pena de multa, a ser oportunamente fixada, sem prejuízo ainda da aplicação de outras penalidades cabíveis conforme se mostrem necessárias para garantir a efetividade da decisão judicial.

Com a aferição de crédito a ser restituído ou compensado, deve ser aplicada correção monetária pela SELIC desde o protocolo dos pedidos administrativos, vedando-se a compensação de ofício com créditos com exigibilidade suspensa.

(...)

Ao requerer a anulação do Despacho acima, sob a alegação de que não foi corretamente aplicada a decisão judicial, o recorrente destaca que:

Os despachos proferidos nos PAFs n.º 10930.720947/2016-69 e 10930.720951/2016-27 se mostram pouco claros ao indicar o 361º dia da data de transmissão dos Pedidos de Ressarcimento como o marco inicial para incidência da taxa Selic, restando ausente, até o presente momento, do processo administrativo fiscal em epígrafe, memória de cálculo capaz de demonstrar e justificar os valores apurados pela i. ATRFB, quando da apresentação de seus fundamentos.

Ao que tudo indica, a i. ATRFB equivocou-se na aplicação dos termos iniciais para a incidência da atualização da taxa SELIC ao aplicar unicamente como termo inicial para atualização o escoamento dos 360 dias.

Isto é, deixou de observar a i. ATRFB que as atualizações devolvidas a maior nos processos supracitados, foram compostos tanto de créditos da exportação, objeto de pedido de antecipação fundamentado nos termos dispostos na Portaria MF n.º 348/2010, quanto de créditos básicos, conforme é possível observar da análise do Mandado de Segurança nº 5013045-58.2015.4.04.7001/PR.

Tais equívocos na aplicação do marco inicial para a atualização dos créditos ressarcidos pela taxa Selic, além de ignorarem a realidade fática -processual, se mostram em discordância com a determinação judicial prevista no Mandado de Segurança nº 5013045-58.2015.4.04.7001/PR, pois, importante asseverar que, em que pese a ocorrência de juízo de retratação pela autoridade judiciária, ante a fixação pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática de recursos repetitivos, do Tema 1003, o qual definiu como marco inicial para a incidência de correção monetária pela taxa Selic, nos casos de ressarcimento de créditos federais, é a data em que escoado o prazo legal para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, ou seja, após o escoamento dos 360 dias, tal prazo não será aplicado aos pedidos de antecipação (créditos de exportação) feitos com fundamento na Portaria MF n.º 348/2010.

Ora, Ilustres Conselheiros, a Recorrente é contribuinte do PIS/Pasep e da COFINS na forma não-cumulativa, em virtude de operações de exportação, razão pela qual apurou saldo credor e transmitiu Pedidos de Ressarcimento, referentes ao período compreendido entre o 4º trimestre/2014 ao 3º trimestre/2015.

Contudo, no que concerne aos créditos de exportação, ressalta a Recorrente que estes créditos foram objeto de pedido de antecipação fundamentado no disposto no art. 2º da Portaria MF n.º 348/2010, sendo neste caso, concedido a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) o prazo de 30 dias para análise do enquadramento da Recorrente nos requisitos do Procedimento Especial de Ressarcimento.

Dessa forma, em conformidade com as decisões proferidas no Mandado de Segurança n.º 5013045-58.2015.4.04.7001/PR e com a fixação do Tema 1003 pelo STJ, o marco inicial para a incidência da atualização pela taxa Selic sobre os valores antecipados, deve se dar após escoados os 30 (trinta) dias previstos para pagamento, contados da data da transmissão dos pedidos de ressarcimento administrativos.

Após a apresentação do Recurso Voluntário em que suscita a presente preliminar, o contribuinte apresentou a petição de e-fls 1380 a 1386, reiterando o pedido de nulidade sob os mesmos fundamentos acima transcritos. A referida petição foi apreciada pela Fiscalização que

emitiu novo despacho decisório, anulando os despachos anteriores, atendendo assim ao pleito da recorrente, conforme abaixo exposto (e-fls. 1390):

Equipe Regional de Execução do Direito Creditório da 8ª Região Fiscal

RESTCOMP/EQCRE/DERAT-SP/SRRF08/RFB

Processo: 10930.720946/2016-14
Interessado: AGRÍCOLA JANDELLE S/A
CNPJ/CPF: 74.101.569/0024-76

Atendendo à petição do contribuinte os Despachos de Compensação fls. (1277 e 1379) foram anulados e suas compensações foram canceladas. Assim, os débitos decorrentes da alteração da data inicial de atualização monetária serão amortizados somente com o crédito vinculado aos respectivos processos.

Dessa forma os valores pagos/compensados a maior referente a antecipação paga pelos processos 16366.720286/2016-18 e 10930.720946/2016-14 foram calculados e amortizados pelo sistema SAPO fls. (1387-1388) e Demonstrativo fls. (1389), restando débito no valor de **R\$ 75.339,24** que foi cadastrado no processo 16143.720085/2021-94 e será controlado por ele. O valor de R\$ 4.371,92 foi indisponibilizado em função da amortização dos débitos.

À consideração superior.

Restando atendido o pleito do contribuinte não há mais o que falar em nulidade, assim, diante do acima exposto a preliminar perde o seu objeto e por essa razão a rejeito.

MÉRITO

No mérito, a questão proposta ao debate e objeto do recurso, diz respeito aos créditos sobre bens e serviços adquiridos, no tocante a não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS sob a sistemáticas das leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, já apreciado pelo julgado *a quo* a luz do REsp n.º 1.221.170/PR.

Nesse sentido, considerando que este conselho já debateu de forma ampla acerca do conceito contemporâneo de insumos, bem como do que foi determinado pelo Superior Tribunal de Justiça no referido Recurso Especial, entendo por oportuno passar direto a análise das rubricas que foram glosadas pela fiscalização, mantidas pela DRJ, assim como as justificações feitas pelo Recorrente com a finalidade de obter a reforma do entendimento anteriormente exposto.

Para melhor didática do voto, destaco o quadro elaborado pela recorrente, com o resumo das glosas realizadas, conforme abaixo:

Despacho Decisório n.º 658/2018 e Acórdão n.º 103-002.847	
DOS BENS ADQUIRIDOS PELA MANIFESTANTE E UTILIZADOS COMO INSUMOS - DA DEVIDA CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS PASSÍVEIS DE CREDITAMENTO	
<i>Dos Combustíveis, Lubrificantes e Peças Utilizados na Manutenção da Frota Própria;</i> <i>Transporte de insumos;</i> <i>Veículos para transporte das mercadorias vendidas;</i>	<i>Mantida</i>
<i>Das Embalagens de Transporte;</i>	<i>Mantida</i>
<i>Das Vestimentas (Uniformes) e Equipamentos de Proteção Individual (EPIs);</i>	<i>Revertida</i>
<i>Dos Materiais de Limpeza E Higienização;</i>	<i>Mantida</i>
<i>Dos Materiais Destinados às Análises Laboratoriais;</i>	<i>Mantida</i>

<i>Do Transporte das Embalagens de Transporte e das Remessas e Transferências de Matéria-prima Entre Estabelecimentos da Contribuinte;</i>	Mantida
DOS SERVIÇOS ADQUIRIDOS PELA MANIFESTANTE E UTILIZADOS COMO INSUMOS - DA DEVIDA CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS PASSÍVEIS DE CREDITAMENTO	
<i>Dos Serviços Declarados na Rubrica Serviços Declarados como Insumos;</i> <i>Dos serviços de manutenção de frota;</i> <i>Do serviço de lavanderia;</i> <i>Do serviço de coleta de resíduos;</i> <i>Do serviço de locação de equipamentos (empilhadeira);</i> <i>Dos serviços de consultoria, manutenção de equipamentos de segurança;</i> <i>Dos serviços de informática, engenharia e calibração de equipamentos de laboratório.</i>	Mantida
<i>Dos Fretes Declarados na Rubrica Serviços Utilizados como Insumos.</i>	Mantida

Sendo essas as considerações iniciais passamos a análise das glosas individualmente.

Combustíveis, lubrificantes e peças utilizados na manutenção da frota própria.

Para melhor análise da pertinência do crédito sobre a referida despesa passamos a analisar as alegações da fiscalização, DRJ e recorrente. Assim constou no relatório fiscal:

32. Segundo orientações constantes de Soluções de Consulta, entre as quais, a Solução de Consulta COSIT nº 561, de 20 de dezembro de 2017, a seguir transcrita, os gastos referentes aos veículos da frota própria, não são considerados insumos para fins de creditamento das Contribuições para o PIS/Pasep da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 561, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2017 (Publicado(a) no DOU de 28/12/2017, seção 1, página 28)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. GASTOS COM TRANSPORTE PRÓPRIO NA COMERCIALIZAÇÃO DE BENS. INSUMOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos referentes aos veículos da frota própria, utilizados na distribuição de produtos revendidos entre os estabelecimentos do revendedor e do comprador, não são considerados insumos para fins de creditamento da Cofins.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. GASTOS COM TRANSPORTE PRÓPRIO NA COMERCIALIZAÇÃO DE BENS. INSUMOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos referentes aos veículos da frota própria, utilizados na distribuição de produtos revendidos entre os estabelecimentos do revendedor e do comprador, não são considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002.

33. Assim, da planilha de resposta, foram segregados os valores correspondentes aos combustíveis, aos lubrificantes e às partes e peças utilizados no abastecimento e na manutenção da frota própria da Pessoa Jurídica, arquivo em pdf, folhas 383/404, (arquivo não paginável de folha 405), que serão glosados da base de cálculo da Contribuição.

A Delegacia Regional de Julgamento manteve a glosa, utilizando como fundamento o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, destacando que:

O contribuinte alega que os gastos com peças e materiais para manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes caracterizam-se como despesas necessárias à atividade empresarial, vez que relacionadas à prestação de serviços de transportes.

O Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 examinou a questão de apuração de créditos da não cumulatividade relacionada a dispêndios com peças e partes de reposição e serviços de manutenção, o que se transcreve abaixo:

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições 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. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo). (g.n)

As partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados na fabricação constituem bens que sofrem desgaste e, por isso, requerem reposição. Tais partes e peças de reposição têm sua atuação vinculada à máquina ou equipamento a que pertencem. Se estas máquinas e equipamentos fizerem parte de alguma etapa da produção (não mais se exigindo que atuem diretamente sobre o produto), pode-se dizer, assim, que se enquadram no conceito de insumo.

No art. 3º do estatuto social da manifestante constam as atividades que exerce, conforme disposto abaixo:

(...)

Como se vê, inexistente a prestação de serviços de transporte em seu objeto social, como alegou a requerente. Além disso, não demonstrou que os gastos objetos do creditamento estão relacionados à produção, de modo a se poder inferir que eles também estejam atrelados a setores administrativos, o que certamente não configura insumos geradores de créditos.

Logo, entendo pela manutenção da glosa.

O contribuinte também se insurge contra a glosa referente a gastos com transporte das mercadorias vendidas, alegando que os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos para o transporte dessas mercadorias compõem os custos da atividade exercida pela empresa.

Ocorre que, em regra, apenas gastos incorridos no processo produtivo são passíveis de creditamento das contribuições. Desse modo, o transporte de mercadoria vendida configuraria dispêndio posterior a esse processo, o que não gera direito ao pretensão crédito.

Com relação a esse assunto, é oportuno trazer à baila o disposto no já mencionado Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

Por sua vez, com relação aos itens glosados, estes se mostram indispensáveis para o desenvolvimento do objeto social da Recorrente, se mostrando relevante para a apropriação do crédito de PIS/Pasep e COFINS não cumulativo, vez que, em obediência ao disposto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, não é razoável que a não-cumulatividade recaia somente nas hipóteses de contratação desses serviços de terceiros, mas, também, para o caso em que ocorra a própria prestação.

Os gastos com combustíveis, lubrificantes e peças utilizados na manutenção da frota própria compõe os custos da atividade empresarial realizada pela Recorrente e, por esta razão, preenchem a caracterização de insumo para a tomada de crédito de ressarcimento, vez que relacionados à prestação de serviços de transportes que também é inerente ao objetivo social da empresa. Ou seja, não se trata de insumos ligados diretamente com a produção da carne de frango, mas de insumos que decorrem da própria prestação de serviços de transporte e, por isso, pertinentes ao processo produtivo.

A fim de facilitar o entendimento por este Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Recorrente destaca que conforme já relatado anteriormente no presente processo, a glosa sobre combustíveis, lubrificantes e peças utilizados na manutenção da frota própria não se justifica, haja vista, o processo de transporte ter participação direta e ativa no processo de produção da Recorrente, sendo possível, inclusive dividi-lo em duas categorias: transportes de insumos e transporte de produto acabado.

Transporte de Insumos	Transporte de Produto Acabado
▪ Veículos de transportes de veterinários e técnicos a unidades (matrizeiros, granjas, fábricas de rações, fábrica de farinha); ▪ Veículos para transporte de insumos como milho e soja; ▪ Transferência da ração para granjas e aviários; ▪ Recebimento e entrega de pintos de um dia e de galinhas matrizes; ▪ Transferência de frangos para o abatedouro.	▪ Transferência para as filiais e centros de distribuição; ▪ Veículos para transporte de mercadorias vendidas.

Sendo assim, em razão das diferenças existentes entre ambas categorias e os tipos de transporte que englobam, e, por didática, a Recorrente passa a expor cada tipo de transporte de modo individual, objetivando demonstrar a essencialidade no processo produtivo da empresa e a necessidade de que seja determinada a integral reforma dos r. acórdão recorrido no tocante a manutenção da glosa imputada pela i. fiscalização. (...)

No que concerne ao direito a crédito sobre combustíveis e lubrificantes, a legislação prevê expressamente nos artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que:

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

Como se vê da imagem colacionada acima, retirada da fl. 733 do presente processo, se faz sim, presente, dentre os objetos que compõe seus objetivos sociais, “os serviços de transporte”, assim considerando a descrição do Estatuto Social da Recorrente, pertinente é que a logística de distribuição integra a atividade da Recorrente, tratando-se de um serviço de

transporte visando interligar as etapas de seu processo produtivo, tais como entrega das mercadorias entre filiais e seus parceiros.

Assim, as despesas incorridas com o transporte próprio (com combustíveis e manutenção dos veículos) são suscetíveis de serem aproveitados pela Recorrente por serem insumo do serviço de distribuição por ela praticado. Com isso, entendo que foi indevida a glosa dos créditos realizada pela fiscalização.

O raciocínio aqui traçado foi igualmente delineado no âmbito do STJ, no julgamento do REsp. nº. 1.235.979/RS, no qual foi igualmente analisada a possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS por empresa distribuidora de alimentos. O julgado foi ementado nos seguintes termos:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1.O creditamento pelos insumos previsto nos arts. 3º, II, da Lei n.10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 abrange os custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.

2. Recurso especial provido." (STJ, Recurso Especial 1235979/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014) grifei.

Da mesma forma, possível encontrar precedentes no âmbito deste E. CARF, igualmente garantindo o creditamento do PIS e da COFINS sobre as despesas com transporte próprio. Senão, vejamos o precedente desta turma o Acórdão n.º **3201-009.373**, de minha relatoria, no qual por unanimidade este conselho (em outra formação), assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória, para reverter as seguintes glosas, nos seguintes termos: I. Unanimidade de votos, em relação a: **Combustíveis utilizados dentro da etapa agrícola (óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas)**; Insumos Industriais – Compras de produtos químicos (biodispersante para a torre de resfriamento); Materiais de Laboratórios – equipamentos e produtos utilizados em procedimentos laboratoriais: balão de vidro, papel, filtro, pipeta, bastão, agulha, copos, algodão, ácido clorídrico e dicromato de potássio; **Materiais de Manutenção de peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, molas, rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros e cabo de aço)**, na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; Pneus e Câmaras de Ar, de veículos utilizados na fase produtiva e industrial (pneus radiais, pneus de tratores, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; (...)

Nesse sentido, na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, os gastos com combustíveis, lubrificantes e manutenção da frota essencial para a realização da atividade operacional da pessoa jurídica, propiciam a dedução de crédito como insumo, assim

voto pela conversão das glosas, assim como as peças utilizados na manutenção da frota própria na medida dos princípios que norteiam os indicativos para o método da depreciação, sobretudo respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal.

Embalagens de transporte.

Sobre a referida rubrica assim constou no relatório fiscal:

Das Embalagens de transportes

34. As matérias-primas utilizadas no processo produtivo da pessoa jurídica, agregadas ao bem final que será disponibilizado à venda, efetivamente se subsumem ao conceito de insumo para a legislação que trata do regime de apuração não cumulativa da contribuição. Assim, para que a embalagem possa ser considerada como insumo, ela deverá constituir etapa do processo de elaboração do bem. Portanto, as embalagens de transporte ou armazenagem não podem ser consideradas insumos, tendo em vista que o transporte do bem não constitui etapa do processo de produção, é a interpretação dada pela Solução de Consulta COSIT nº 99032/2017:

(...)

35. Da planilha de resposta foram segregados os valores de Embalagens de transporte, relacionados no arquivo “pdf” de folha 406/417, (arquivo não paginável de folha 418), que serão glosados da base de cálculo da contribuição.

A Delegacia Regional de Julgamento manteve a glosa, utilizando como fundamento o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, item 56, já mencionado no tópico anterior, destacando que:

Quanto à glosa de créditos referentes a materiais e embalagens exclusivamente para transporte (fita para rotular, caixa de papelão diversas, pallets diversos, filme técnico liso, bandeja absorvente diversas, filme stretch, bandeja linstar diversas, pallets de madeira diversos, caixa PVC diversas, fitas adesivas, entre outros), o manifestante defende que tais materiais, independentemente de essa embalagem ser descartada no destino, são extremamente necessário para a realização do objeto social da empresa Manifestante;

Nesse caso, como se viu acima, ao mencionar o parágrafo 56 do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, esses dispêndios não são geradores de créditos a título de insumos, posto que dizem respeito a gastos ocorridos após o processo de produção.

Portanto, entende-se que deve ser mantida a glosa.

O Recurso Voluntário defende que as referidas despesas se caracterizam como despesas necessárias à atividade empresarial, vez que são dispêndios extremamente necessário para a realização do objeto social da empresa. Veja-se:

Com base nesse entendimento, foram glosadas as despesas com aquisição do material necessário para produção das embalagens. Dentre os produtos que compuseram a glosa do período em análise, destacam-se os seguintes:

1. Fita para rotular;
2. Caixa de papelão diversas;
3. Pallets diversos;
4. Filme técnico liso;

5. Bandeja absorvente diversas;
6. Filme stretch;
7. Bandeja linstar diversas;
8. Pallets de madeira diversos;
9. Caixa PVC diversas;
10. Fitas adesivas, entre outros itens ali listados.

Não obstante, o entendimento proferido pelo i. AFRFB e mantido pela DRJ/03, não merece prosperar, devendo ser determinada a reforma do r. acórdão proferido.

Inicialmente, cumpre salientar que, muito embora a r. fiscalização tenha realizado a glosa de créditos decorrentes das aquisições de embalagens sob o fundamento de que se tratam de **EMBALAGENS PARA TRANSPORTE**, tal entendimento não merece acolhimento, conforme passamos a demonstrar.

É possível concluir que grande parte das embalagens classificadas como PARA TRANSPORTE são, em verdade, EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO e, por isso, passíveis de gerar crédito do PIS-COFINS não cumulativo. Ou seja, por meio da relação de produtos produzidos pela Recorrente no período em questão foi possível concluir que a maior parte das embalagens são de apresentação.

(...)

Trata-se, em suma, de embalagem de apresentação, uma vez que os produtos da Recorrente são comercializados nas medidas em que especificados nas caixas e sem as quais se tornaria inviável a comercialização, razão pela qual são consideradas essenciais ao processo produtivo da empresa.

Do mesmo modo, todos os materiais necessários para compor a embalagem adequadamente, respeitando-se os padrões de higiene e segurança alimentar exigidos da indústria de carne de aves, também são considerados insumos utilizados na embalagem de apresentação.

Enquadram-se nestes insumos, que asseguram ao consumidor que a embalagem não foi violada desde a produção.

(...)

Por fim, alguns insumos complementam a embalagem, com a finalidade de garantir a correta armazenagem e preservação do produto no estoque, cumprindo com os padrões de qualidade.

Os materiais de embalagem utilizados para transporte, independente do descarte no destino, se faz extremamente necessário para a realização do objeto social da empresa Recorrente, tratando-se de custo essencial atrelado diretamente ao produto final da empresa, razão pela qual os r. acórdão merece reforma.

Em relação aos materiais utilizados na identificação final do produto, como as fitas para rotular, caixa de papelão, caixa PVC, fitas adesivas para lacrar, é indiscutível a importância e imprescindibilidade no processo produtivo da empresa, uma vez que tais bens permitem a correta identificação e individualização do produto final, sem as quais não seria possível a satisfatória distribuição dos produtos aos clientes.

Nesse mesmo diapasão, as caixas de papelão, as fitas, filmes e bandejas têm por finalidade manter os produtos da Recorrente agrupados por espécie (embutidos, cortes

diversos das aves, entre outros), bem como em quantidades que atendam o consumidor final, devidamente vedadas por eventuais lacres que se fizerem necessário, para, então, serem distribuídas aos compradores na forma como solicitado.

Assim, Ilustres Senhores Conselheiros, é possível verificar que as embalagens glosadas pela r. fiscalização são **EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO** e, por este motivo, estão classificadas no conceito de insumo para fins de tomada do crédito de PIS-COFINS não cumulativo.

No que se refere às despesas de embalagens para apresentação já apreciei em outras oportunidades e manifestei meu entendimento sobre a possibilidade de tomada de crédito, independente de fazerem parte da etapa após o processo de produção, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa.

Nesse sentido, o recente Acórdão n.º **3201-011.326**, de minha relatoria, julgado em sessão realizada em 18 de dezembro de 2023, onde esse conselho por maioria entendeu:

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos referentes a aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, em relação a (I.1) captação e tratamento de água, remoção de resíduos industriais, análises laboratoriais e balança de cana, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes que negava provimento e (I.2) serviços de manutenção agrícola e industrial e armazém e **aquisições de embalagens Big Pallets e contêineres**, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento; (...)

Nesta mesma linha o Acórdão n.º **3401-011.387**, também de minha relatoria, julgado em sessão de 20 de dezembro de 2023, que contou com a seguinte ementa:

(...)

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (...)

Nessa toada seguem outros precedentes, conforme se verifica dos trechos de ementa a seguir transcritos:

PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO. Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch, pallet de madeira, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. (Acórdão nº 3302011.391, rel. Denise Madalena Green, j. 28/07/2021) (...)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de

transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3302-011.168, rel. Gilson Macedo Rosenberg Filho, j. 22/06/2021) (...)

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito. (Acórdão nº 3201-005.563, rel. Leonardo Correia Lima Macedo, j. 21/08/2019)

Nesse sentido, voto pela reversão da glosa, dando direito ao crédito sobre as despesas com embalagens de transporte, assim também consideradas as de apresentação, observados os demais requisitos da lei.

Materiais destinados às análises laboratoriais.

Sobre os materiais destinados às análises laboratoriais o relatório fiscal destacou que a glosa se justifica pelo fato de que esses materiais (e-fls. 435 e ss.) não são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação, e nada agregam ao novo produto obtido, segundo interpretação da Consulta DISIT/SRRF09 nº 182/2013.

O julgador *a quo* manteve a glosa, sob o fundamento de que a manifestante não demonstrou a essencialidade e relevância das despesas no processo produtivo, veja-se:

O manifestante também controverte as glosas de créditos referentes a gastos com materiais destinados às análises laboratoriais. Defende que são despesas incorridas durante o processo produtivo e necessárias para avaliar a conservação e qualidade dos produtos alimentícios produzidos.

Como já mencionado, o conceito de insumo passível de creditamento pauta-se pelas balizas estabelecidas pelo STJ, ou seja, deve ser perquirido sob a ótica da essencialidade e relevância.

Portanto, para verificar a possibilidade de creditamento, é necessário fazê-lo à luz dos critérios estabelecidos pelo STJ: essencialidade e relevância.

Relembrando as definições: essencialidade diz respeito a elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, minimamente, quando sua falta prive o produto ou serviço de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Ou seja, é conceito intimamente ligado ao processo produtivo, não podendo ser estendido a atividades administrativas.

Já o item relevância é aquele cuja finalidade, conquanto não seja indispensável à elaboração do próprio produto ou serviço, integra o processo de produção, ou pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal.

Desse modo, caberia ao requerente demonstrar que a inexistência de gastos com a análise laboratorial implicaria em prejuízos inerentes à essencialidade ou à relevância do insumo no processo produtivo, o que não ocorreu.

Portanto, não é possível enquadrar as despesas acima como insumos, como requer o manifestante. Logo, entende-se pela manutenção da glosa.

O Recurso Voluntário defende que as referidas despesas foram devidamente justificadas, vejamos:

(...)

Assim, a essencialidade das análises laboratoriais no processo produtivo resta caracterizada na necessidade da manutenção do padrão de qualidade do produto final a ser comercializado, principalmente no tocante a segurança alimentar, haja vista as imposições legais estabelecidas pelo Ministério da Agricultura consoante ao processo produtivo de aves e alimentos. Além disso, ressalta-se que, a imprescindibilidade das análises laboratoriais foi demonstrada pela Recorrente em laudo do processo produtivo, anexado a Manifestação de Inconformidade, em que se exemplificou onde tais materiais laboratoriais são utilizados, fls. 1017 a 1028.

Portanto, Ilustres Conselheiros, pede a Recorrente pela reforma do r. acórdão com o objetivo de reconhecer o direito ao creditamento do PIS/Pasep e COFINS não-cumulativos referente aos materiais destinados às análises laboratoriais, glosados pela r. fiscalização sob o fundamento de não se caterizarem como insumos ante a não comprovação da essencialidade e relevância.

(...)

Sobre o tema já me manifestei em outros julgados e assim ratificando o já mencionado Acórdão n.º **3201-009.373**, de minha relatoria, julgado em sessão realizada em 28 de outubro de 2021, no qual por unanimidade este conselho (em outra formação), assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória, para reverter as seguintes glosas, nos seguintes termos: I. Unanimidade de votos, em relação a: Combustíveis utilizados dentro da etapa agrícola (óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas); Insumos Industriais – Compras de produtos químicos (biodispersante para a torre de resfriamento); **Materiais de Laboratórios – equipamentos e produtos utilizados em procedimentos laboratoriais: balão de vidro, papel, filtro, pipeta, bastão, agulha, copos, algodão, ácido clorídrico e dicromato de potássio**; Materiais de Manutenção de peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, molas, rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros e cabo de aço), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; Pneus e Câmaras de Ar, de veículos utilizados na fase produtiva e industrial (pneus radiais, pneus de tratores, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; (...)

Concluo por reverter a glosa sobre materiais destinados às análises laboratoriais, observados os demais requisitos da lei e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória.

Serviços declarados na rubrica “serviços declarados como insumos”

Sobre essas despesas assim constou no relatório fiscal:

Dos Serviços declarados na Rubrica serviços declarados como insumos.

49. Segundo dispõem as Soluções de consulta já relacionadas neste Despacho Decisório, os serviços de consultoria, manutenção de frota, lavanderia, manutenção de equipamentos de segurança, serviços de informática, coleta de resíduos, locação de equipamentos (empilhadeira), serviços de engenharia, calibração de equipamentos de laboratório, não integram o conceito de insumo e, portanto, não integram a base de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição.

50. Os valores correspondentes a esses serviços, bem assim aos serviços que não foram devidamente descritos na planilha de resposta apresentada pela contribuinte, relacionados na planilha de folhas 510/523, (arquivo não paginável de folha 524) serão glosados da base de cálculo do crédito da contribuição.

A Delegacia Regional de Julgamento manteve a glosa, utilizando como fundamento o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, destacando que:

Continua a manifestante e defende que os gastos relacionados a peças em geral (gastos com serviços consultoria, manutenção de equipamentos de segurança dos serviços de informática, engenharia e calibração de equipamentos de laboratório) configuram insumos que ensejam direito creditório em favor da Manifestante.

(...)

Percebe-se que os gastos mencionados dizem respeito a despesas variadas, as quais podem guardar relação com diversos setores da empresa, ou seja, podem ser destinadas a áreas administrativas, e, embora sejam importantes para a companhia, não se amoldam aos contornos da essencialidade e relevância estipulados pelo STJ a ponto de serem consideradas insumos geradores de créditos de PIS/Pasep e Cofins.

Acerca de despesas administrativas, vejamos o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

*15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que **todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.(g.n)***

(...)

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

(...)

Assim, entendo que devem ser mantidas as glosas ora analisadas.

O Recurso Voluntário fez a defesa dos créditos sobre essas despesas apresentando as razões nas seguintes palavras:

DOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE FROTA - Neste item, por economia processual, a Recorrente reitera os fundamentos relacionados no item “2.4.1. DOS COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DA FROTA PRÓPRIA”, objetivando a reforma do r. acórdão e consequente manutenção do crédito pleiteado pela empresa.

Considerando o acima exposto, a despesa já foi avaliada por este julgador em item acima.

Do Serviço de Lavanderia

O serviço de lavanderia possui como função principal a higienização dos uniformes de uso obrigatório. É um serviço de extrema importância no processo produtivo, sem o qual os padrões de higiene e segurança alimentar estariam comprometidos. Por sua vez, o serviço de organização dos vestiários decorre do próprio serviço de lavanderia, tendo em vista a necessidade de recolhimento, organização, abastecimento com uniformes higienizados.

(...)

É relevante destacar que a existência de lavanderia nas dependências da empresa não é opcional, se não que decorre de imposição legal.

Nesse sentido, necessário se faz mencionar a Portaria nº 210/1998 do Ministério da Agricultura e do Abastecimento⁵, que aprovou o Regulamento Técnico da Inspeção Tecnológica e Higiênico-Sanitária de Carne de Aves. Em seu anexo III, a Portaria fixa normas de higiene do ambiente, dispondo em relação à lavagem dos uniformes da seguinte maneira:

5.2.4. O uniforme de trabalho só poderá ser utilizado no próprio local. Toda vez que o operário tiver que se retirar do estabelecimento, deverá trocar previamente a roupa, guardando seu uniforme em local apropriado. **Nos casos em que o estabelecimento não disponha de lavanderia própria, faculta-se a lavagem de uniformes por lavanderia industrial, sob responsabilidade da empresa.**

Inclusive, no Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018, a SRFB firmou o entendimento quanto à possibilidade de tomada de crédito do PIS-COFINS não-cumulativo dos BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL (itens 49-54), como assim é possível observar no destaque abaixo:

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

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”. (...)**

Entendo que considerando a descrição do processo produtivo desta contribuinte que produz alimentos diversos, indiscutível e esperado o maior grau de regulamentação, a higiene e a sanidade de seus produtos depende do cuidado direto sobre vestuários e uniformes, essenciais e relevantes dentro de sua cadeia produtiva, de modo que devem ser revertidas as glosas com lavanderia industrial, que efetue a lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo.

Nesta mesma linha o Acórdão n.º **3302-012.780**, de relatoria o i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho julgado, julgado em sessão 27 de setembro de 2022, que assim constou em seu dispositivo:

Conclusão

Ex positis, dou provimento parcial ao recurso voluntário para:

1) determinar a aplicação da alíquota de 60% aos insumos utilizados para industrialização dos produtos previstos no §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004;

2) admitir a inclusão dos custos com bens e serviços abaixo relacionados no valor a ser descontado da contribuição devida na forma da Lei nº 10.833/2003:

2.a) aquisição de avental plástico, desinfetante, luva, de bota de borracha, de camiseta impermeável, de calça de proteção, de creme protetor microbiológico, de protetor auricular, de óleos lubrificantes para as máquinas fabris, correias industriais, de peças para as máquinas do parque fabril, de caixas de papelão e etiquetas utilizadas para o acondicionamento dos produtos finais;

2.b) prestação de serviços de limpeza que compreendam a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais;

2.c) prestação de serviço de lavanderia industrial que efetue a lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo;

2.d) manutenção predial do setor fabril;

2.e) frete referente a aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo, desde que o comprador arque com o custo;

3) admitir a inclusão no cálculo do crédito da exação dos custos com transporte dos produtos acabados para venda, desde que o vendedor arque com o ônus; 4) admitir a inclusão no cálculo do crédito da exação das despesas com armazenagem para venda do produto acabado.

Prossegue o contribuinte sobre:

Do Serviço de Coleta de Resíduos

Em que pese o devido respeito a decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ/03, novamente a mesma destoa da realidade ao manter a glosa sobre os serviços de coleta de resíduos, sendo tal serviço decorrente de imposição legal, visando o aprimoramento do descarte da água residuária do abate de frangos, em virtude dessa ser extremamente poluente, necessitando para fins de saúde pública, ser tratada com muita cautela para não matar peixes e contaminar rios e córregos, razão pela qual se faz extremamente essencial ao processo produtivo da Recorrente.

A gestão de resíduos realizada na estação de tratamento de efluentes (ETE) é parte fundamental do processo produtivo. Com a realização de uma série de ações que envolvem as fases de coleta, transporte e tratamento até a destinação final, os resíduos são devidamente gerenciados, assegurando todo um procedimento ecologicamente seguro.

A respeito do tema, vale mencionar a **Resolução nº 430/2011 do CONAMA**, que dispõe sobre as condições e padrões de lançamento de efluentes da seguinte maneira:

Art. 3º Os efluentes de qualquer fonte poluidora somente poderão ser lançados diretamente nos corpos receptores após o devido tratamento e desde que obedeçam

às condições, padrões e exigências dispostos nesta Resolução e em outras normas aplicáveis.

Art. 27. As fontes potencial ou efetivamente poluidoras dos recursos hídricos deverão buscar práticas de gestão de efluentes com vistas ao uso eficiente da água, à aplicação de técnicas para redução da geração e melhoria da qualidade de efluentes gerados e, sempre que possível e adequado, proceder à reutilização.

(...)

Portanto, os gastos com serviços utilizados na estação de tratamento de efluente ensejam direito creditório em favor da Recorrente, o que impõe a necessidade de que seja determinada a reforma do r. acórdão e consequente manutenção da integralidade do crédito pleiteado pela empresa como decorrência da prestação de serviço de coleta de resíduos.

Assim como na despesa anterior, entendo que considerando a descrição do processo produtivo desta contribuinte que produz alimentos diversos, indiscutível e esperado o maior grau de regulamentação, a higiene e a sanidade de seus produtos depende do cuidado direto sobre a coleta de resíduos, essenciais e relevantes dentro de sua cadeia produtiva, de modo que devem ser revertidas as glosas.

Prossegue o contribuinte sobre:

Do Serviço de Locação de Equipamentos (Empilhadeira)

O creditamento do PIS/COFINS não-cumulativos decorrente dos gastos com a locação de empilhadeiras, objetivando a realização de transporte, movimentação e empilhamento de materiais na realização do seu objeto social, está fundamentada no art. 3º, inciso IV, da Lei n.º 10.637/2002, segundo o qual “do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

(...)

Logo, os gastos com serviços utilizados para locação de empilhadeiras ensejam direito creditório em favor da Recorrente, o que impõe a necessidade de que seja determinada a reforma do r. acórdão e consequente manutenção da integralidade do crédito pleiteado pela empresa como decorrência da prestação de serviço de coleta de resíduos.

No que tange ao aluguel de empilhadeiras, em recente Acórdão, n.º **3201-011.399**, tive a oportunidade de me pronunciar favoravelmente à reversão da glosa, conforme abaixo exposto:

(...)

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE. Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3.º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, os dispêndios geram direito ao crédito.

Nas razões do voto expus que:

Entendo que a utilização de empilhadeiras para movimentação de bens relacionados a atividades produtivas da pessoa jurídica pode ser considerada essencial para a atividade produtiva, subsumindo-se ao conceito de insumo consagrado pela jurisprudência.

No caso concreto, é possível verificar a pertinência em relação ao aluguel de empilhadeiras, considerando-se fase no qual produtos são movimentados.

Dessa forma, voto por dar provimento para reverter a glosa em relação aos gastos comprovadamente incorridos com a locação de empilhadeiras.

Ademais, conforme exposto na ementa, a legislação prevê expressamente no inciso IV, do Art. 3.º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 a possibilidade do crédito. Nesse sentido, entendo por reverter a glosa com relação a despesa de locação com empilhadeiras, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Seguindo adiante, o contribuinte dispôs sobre:

Serviços de Consultoria, Manutenção de Equipamentos de Segurança e dos Serviços de Informática, Engenharia e Calibração de Equipamentos de Laboratório.

Ainda no tocante aos serviços, Ilustres Conselheiros, devem as glosas serem revertidas, e, por conseguinte reformado o r. acórdão proferido pela 5ª Turma da DRJ/03, tendo em vista que **os serviços de manutenção dos equipamentos de segurança**, por exemplo, objetivam criar e manter um ambiente seguro, estável e adequado às necessidades da empresa, ao passo que **os serviços de consultoria** objetivam o aperfeiçoamento do processo produtivo e do exato cumprimento das normas impostas para o desenvolvimento da atividade empresarial.

Para tanto, com o objetivo de demonstrar e especificar cada um dos serviços glosados, a Recorrente apresenta a tabela a seguir:

SERVIÇO	DESCRIÇÃO DO SERVIÇO
CONSULTORIA	São os serviços aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fase industrial do processo produtivo, objetivando a instalação da tecnologia. Ou seja, objetivam o aperfeiçoamento do processo produtivo e do exato cumprimento das normas impostas para o desenvolvimento da atividade empresarial.
MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA	A realização dos serviços de manutenção dos equipamentos de segurança objetiva criar e manter um ambiente seguro, estável e adequado às necessidades da empresa. São aplicados nos sistemas de segurança e nos alarmes da fábrica.

INFORMÁTICA	Os serviços de informática são os <i>softwares</i> utilizados no processo produtivo, objetivando o devido controle dos lotes de produção, dos estoques, dos prazos de validade; e que são essenciais para o cumprimento da legislação sanitária, razão pela qual estão enquadrados no conceito da relevância. Outrossim, considerando que o processo produtivo dentro do abatedouro é todo automatizado, com a utilização de inúmeras esteiras e máquinas movidas por motores elétricos, os serviços de informática são despesas essenciais ao processo produtivo da Recorrente, sob pena de paralisação da indústria. Ou seja, são imprescindíveis e, por isso, passíveis de creditamento do PIS/Pasep e COFINS não cumulativo, pois, ainda que não estejam diretamente relacionados (não sejam consumidos), eles são de uso fundamental para a realização do objeto social da empresa.
CALIBRAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE LABORATÓRIO	Trata-se de serviços para calibração das balanças e medidores utilizados no processo produtivo da Recorrente. São aplicados nos laboratórios onde são feitos os devidos e obrigatórios controle da salmonela, entre outros cuidados com a qualidade dos produtos que estão sendo finalizados. Considerando que um laboratório geralmente lida com os mais diversos tipos de medições, matérias-primas e processos delicados, e que, em caso de erros mínimos, podem comprometer uma alta produção ou até resultar em consequências mais sérias, é um procedimento de suma importância para a realização das atividades empresariais da Recorrente. Dessa forma, o serviço de calibração de equipamentos de laboratório acontece a partir da comparação das leituras da unidade que passou por um teste e teve valores gerados e atribuídos por uma unidade de medição, e, para que seja garantida a precisão do medidor, é extremamente necessário que esses valores estejam de acordo um padrão recomendado e certificado, o que justifica a necessidade dos serviços e a consequente manutenção do crédito pleiteado.

Nesse ponto, em grande maioria, entendo que o julgado *a quo* tem razão em considerar que as despesas não se enquadram no conceito de insumo, com exceção apenas dos serviços para calibração de equipamentos de laboratórios.

Ainda que descrito pela recorrente cada um dos serviços glosados, entendo que lhe assiste razão apenas no que se refere os serviços para calibração de equipamentos de laboratórios, visto que enquadra-se ao conceito de insumo consagrado pela jurisprudência, na máxima de que se faz extremamente essencial e/ou relevante ao processo produtivo da Recorrente.

Prossegue o contribuinte sobre:

Materiais de limpeza e higienização.

Sobre essas despesas a fiscalização consignou no relatório fiscal que os gastos com materiais de limpeza e desinfecção do ambiente produtivo não geram direito ao crédito do PIS/Pasep e da Cofins, posto que os produtos químicos, adquiridos para esta finalidade, são utilizados em etapa anterior à produção, portanto não são considerados insumos para fins de apuração de créditos.

A Delegacia Regional de Julgamento manteve a glosa, por entender que a despesa não se amolda ao contorno da essencialidade e relevância estipulados pelo STJ.

O Recurso Voluntário defende que as referidas despesas são necessárias à atividade empresarial, vez que relacionadas as normas de higiene que deve seguir, vejamos:

Dos conceitos apresentados pela DRJ fica evidente que a não utilização dos materiais de limpeza e higienização no processo produtivo da Recorrente, não somente acarretaria ao produto a privação de sua qualidade, principalmente no tocante a segurança alimentar, ou seja, o produto perderia seu controle de qualidade consoante ao controle de exposição a microorganismos e similares (*essencialidade*), bem como caso não empregados tais procedimentos, estaria a empresa Recorrente deixando de aplicar no processo produtivo as normativas, portarias e imposições legais que a cadeia produtiva relacionada a produção de alimentos exige (*relevância*).

Dessa forma, a Recorrente, esclarece que segue à risca todos os protocolos e determinações legais consoante a limpeza e higienização dos ambientes em que se fazem necessários. Em todas as etapas do processo produtivo da Recorrente é possível observar que são aplicados os produtos para sanitização e/ou higienização do ciclo do processo produtivo (produção da ração do frango de corte, produção do frango de corte, processos de corte, entre outros), como é possível visualizar nas imagens abaixo destacadas, quando da limpeza de uma granja, senão vejamos: (...)

Ressalta-se que, tais medidas adotadas pela Recorrente são essenciais para a manutenção da biossegurança no processo de produção, bem como visa assegurar a conformidade em relação as normas dispostas pela ANVISA e de saúde pública, sendo aplicados nas em diversas fases do processo produtivo da empresa onde reste caracterizado a existência de risco de contaminação por microorganismos e similares, os quais podem vir a comprometer toda a cadeia de segurança alimentar, razão pela qual é evidente, Ilustres Conselheiros, que tais insumos (materiais de limpeza e higienização) são essenciais e relevantes para o processo produtivo se manter em conformidade com a legislação vigente relacionada a cadeia produtiva de alimentos.

É importante ainda, destacar que a segurança alimentar é um conjunto de normas de produção, transporte e armazenamento de alimentos visando determinadas características físico-químicas, microbiológicas e sensoriais padronizadas, segundo as quais os alimentos estariam adequados ao consumo. Estas regras são, até certo ponto, internacionalizadas, de modo que as relações entre os povos possam atender as necessidades comerciais e sanitárias.

Em âmbito nacional, a ANVISA, de modo geral, dispõe sobre as Boas Práticas de Fabricação (BPF), as quais abrangem um conjunto de medidas que devem ser adotadas pelas indústrias de alimentos a fim de garantir a qualidade sanitária e a conformidade dos produtos alimentícios com os regulamentos técnicos. A legislação sanitária federal, por sua vez, regulamenta essas medidas, as quais são aplicáveis a todo o tipo de indústria de alimentos e, para o caso em comento, podem ser destacadas as seguintes: Resolução RDC n.º 275/2002; Portaria SVS/MS n.º 326/1997; Portaria MS n.º 1.428/1993; e a norma ABNT NBR ISO 22000.

Sendo assim, com base nos termos da legislação ANVISA, nas Boas Práticas de Fabricação e nas normativas da ABNT, e considerando que os insumos em questão (bens e serviços) são aplicados em praticamente todas as fases do processo produtivo da Recorrente para garantir a segurança alimentar, é possível concluir que os produtos aplicados e os serviços utilizados em ambientes e instalações do processo produtivo para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microrganismos são insumos vitais para assegurar a eficácia e eficiência dos processos de fabricação realizados pela empresa Recorrente, razão pela qual são passíveis de conferir direito creditório do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativa. (...)

Assim como já mencionado anteriormente, entendo que considerando a descrição do processo produtivo da recorrente que produz alimentos diversos, indiscutível e esperado o maior grau de regulamentação, a higiene e a sanidade de seus produtos depende do cuidado direto que demanda a utilização de produtos de limpeza específicos, que geralmente objetiva

garantir regras de higiene e limpeza (ANVISA e Ministério da Agricultura), assim essenciais e relevantes dentro de sua cadeia produtiva, de modo que devem ser revertidas as glosas.

Frete declarado nas rubricas bens e serviços utilizados como insumos.

A fiscalização glosou as despesas sobre frete alegando que:

Dos fretes declarados na rubrica Bens utilizados como insumos

41. A Lei 10.833/2003, retro transcrita, em seu artigo 3º, prevê duas possibilidades de “creditamento” do PIS/Pasep, relativamente aos serviços de fretes. São elas: fretes na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, inciso IX; e os fretes caracterizados como insumos na prestação de serviços, inciso II.

42. Neste último caso, tem-se por exemplo, no caso de uma empresa cujo objeto social é a prestação de serviços de transporte de mercadorias que necessite contratar serviços de frete de outra pessoa jurídica domiciliada no país para que o objeto social seja atingido.

43. Não há hipótese legal prevendo a apuração de créditos para o PIS/Pasep e para a Cofins sobre o frete pago na aquisição de bens utilizados como insumos. Porém, caso seja possível a apuração de crédito em relação ao bem adquirido, o valor do frete pago na aquisição poderá, em regra, compor o custo de aquisição do insumo e, indiretamente, integrar a base de cálculo do crédito, é o que se depreende da leitura da Solução de Consulta COSIT nº 390, de 31 de agosto de 2017.

(...)

44. Assim, os valores dos fretes pagos pela requerente, referente ao transporte das embalagens de transporte, relacionados na planilha de folhas 442/443, (arquivo não paginável de folha 444), serão glosados da base de cálculo da contribuição, posto que compõem o custo das referidas embalagens de transporte.

45. Ainda em relação aos fretes, não integram o conceito de insumo a despesa com fretes contratados para o transporte de insumos, produtos em elaboração ou de produtos acabados entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica.

Esse entendimento está sedimentado na Solução de Divergência COSIT nº 11, de 27 de setembro de 2007, na Solução de Consulta DISIT/SRRF/05 nº 5023, de 12 de setembro de 2014 e nas Soluções de Consulta COSIT nº 99002, de 13 de janeiro de 2017 e 99018, de 20 de janeiro de 2017, e 390, de 31 de agosto de 2017, transcritas a seguir:

(...)

46. A partir da aplicação do filtro “vazio” para as colunas (F) “CNPJ do remetente” e (G) “nome do remetente”, bem assim “CNPJ remetente igual ao CNPJ do Destinatário”, na planilha de resposta, foi gerada a planilha, (arquivo não paginável de folha 490). Por amostragem, foi efetuada a verificação das informações constantes dos Conhecimentos de Transporte, mediante consulta no site www.cte.fazenda.gov.br, em que se verificou que esses fretes se referem a remessas e transferências de matéria-prima entre estabelecimentos da Contribuinte, posto que o nome e o CNPJ base do remetente e do destinatário, nos referidos CTE, são coincidentes.

(...)

47. Assim, serão glosados, da base de cálculo dos créditos da contribuição, os valores constantes da planilha de folhas 445/449, (arquivo não paginável de folha 490),

DA AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

Dos Fretes declarados na Rubrica serviços utilizados como insumos.

48. Na planilha de resposta apresentada pela contribuinte, relativa aos Fretes informados na base de cálculo da contribuição como “aquisição de serviços utilizados como insumos” foi aplicado o filtro “remessas/transferências” e, pelos mesmos fundamentos expostos nos parágrafos 45 e 46, deste Despacho Decisório, serão glosados da base de cálculo dos créditos da contribuição, o valor dos Fretes declarados na Rubrica “aquisição de serviços utilizados como insumo”, relacionados na planilha de folhas 491/508, (arquivo não paginável de folha 509).

A Delegacia Regional de Julgamento manteve a glosa, destacando que:

Em relação a gastos com fretes, o contribuinte defende o direito a créditos relacionados ao transporte de diversos tipos de bens.

Acerca da possibilidade de creditamento de dispêndios com fretes, vejamos as situações permitidas na legislação vigente.

Lei nº 10.833/03

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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

(...)

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

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

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

(...)

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

Portanto, em princípio, poderia o contribuinte apurar crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos calculado somente sobre os gastos com fretes na venda de produtos, desde que o ônus fosse suportado pelo vendedor.

Quanto ao frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias/insumos, não há previsão legal específica para o cálculo de créditos da não cumulatividade. Entretanto, os incisos I e II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 preveem a

hipótese de cálculo de crédito na compra de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumo.

Nestes casos, de acordo com o artigo 289 do RIR/1999 (replicado no art. 301 do RIR/18), o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens e, desta forma, o frete vinculado à operação de aquisição de bens para revenda e utilizados como insumo também deve originar crédito:

Decreto nº 9.580/18 - RIR/2018

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

Conclui-se então que a despesa com frete na aquisição de bens não gera crédito por si só, mas sim porque integra o custo da mercadoria revendida e do bem utilizado como insumo.

Pois bem, cotejando a legislação acima com os diversos gastos realizados a título de frete, conforme listados abaixo, verifica-se que nenhum deles se amolda aos casos previstos na legislação:

- transporte das embalagens de transporte e das remessas e transferências de matéria-prima entre estabelecimentos da contribuinte; e
- fretes declarados na rubrica serviços utilizados como insumos.

Assim, entendo que devem ser mantidas as glosas referentes aos gastos com transportes.

O recorrente apresentou a sua defesa de forma fragmentada de modo que sobre Transporte das Embalagens de Transporte e das Remessas e Transferências de Matéria-prima entre Estabelecimentos da Contribuinte, destacou:

No que diz respeito à aquisição de bens não enquadrados como insumo, foram efetuadas duas glosas sobre o frete, as quais foram mantidas pela DRJ/03 no r. acórdão recorrido, senão vejamos:

- > os valores dos **fretes** pagos pela Recorrente, **referente ao transporte das embalagens de transporte**, relacionados na planilha de folhas 442-443, posto que compõem o custo das referidas embalagens de transporte; e
- > não integram o conceito de insumo a despesa com **fretes contratados para o transporte de insumos, produtos em elaboração ou de produtos acabados entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, em especial, de frango vivo, ração, matéria-prima** (fls. 445-449).

Por já ter sido tratado anteriormente, no item 2.4.2. **DAS EMBALAGENS DE TRANSPORTE**, com relação a glosa sobre **transporte das embalagens de transporte**, a Recorrente, apenas reafirma o já exposto no item 2.4.2., e pede pela reforma do r. acórdão proferido para que seja a glosa revertida, a fim de que possa utilizar a Recorrente dos referidos créditos.

Por sua vez, no tocante a glosa sobre os gastos com o transporte de insumos, produtos em elaboração ou de produtos acabados entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, de igual modo, reafirma a Recorrente o exposto no item 2.4.1. DOS COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DA FROTA PRÓPRIA, e pede pela reforma do r. acórdão proferido para que seja a glosa revertida, a fim de que possa utilizar a Recorrente dos referidos créditos.

Ocorre que a glosa sobre o frete inclui também despesas com o que o contribuinte denomina de “sistema de integração” e sobre isso destaca:

A Recorrente, conforme já citado no presente recurso voluntário, trabalha com diversos parceiros avícolas, sendo tal sistema de parcerias firmadas, denominado de **SISTEMA DE INTEGRAÇÃO**, qual pode ser definido como a parceria estabelecida entre a empresa (integradora) e produtores rurais (integrados), sendo os últimos, remunerados de acordo com a produtividade obtida e o preço de mercado do animal, no presente caso, aves, no momento da venda, haja vista, serem possuidores/proprietários de áreas próprias para a criação de animais. Esse tipo de parceria tem sua previsão legal disposta no art. 96, § 1º, da Lei n.º 4.504/1964 e art. 4º do Decreto n.º 59.566/1966.

Em síntese, o Sistema de Integração funciona da seguinte forma:



Isto é, para que a consolidação da parceria avícola se verifique, necessário se faz que o **PARCEIRO-CRIADOR** cumpra com diversas obrigações, além de gastos com (i) a construção de aviários que cumpram as condições de viabilidade técnica para a criação e engorda das aves de corte; (ii) o fornecimento de todo o serviço necessário para promover o tratamento, aquecimento e criação das aves, bem como a aplicação de medicamentos; e (iii) o fornecimento dos insumos para a criação das aves, compreendendo a energia elétrica, combustível para aquecimento dos aviários (gás, lenha, etc.), material para a formação da cama-de-frango (maravalha, serragem, palha de arroz e outros) e água potável devidamente tratada.

Em contrapartida, o **PARCEIRO-PROPRIETÁRIO** está obrigado ao fornecimento dos pintos de um dia, rações balanceadas para aves, medicamentos e desinfetantes necessários para a terminação das aves, bem como o fornecimento de assistência técnica e transporte (ração, pintos de um dia e frangos de corte).

PARCEIRO-CRIADOR (Produtores rurais-integrados)	PARCEIRO-PROPRIETÁRIO (Empresa-integradora - Recorrente)
✓ Construção de aviários que cumpram as condições de viabilidade técnica para a criação e engorda das aves de corte; ✓ Fornecimento de todo o serviço necessário para promover o tratamento, aquecimento e criação das aves, bem como a aplicação de medicamentos; ✓ Fornecimento dos insumos para a criação das aves: <i>energia elétrica, combustível para aquecimento dos aviários (gás, lenha, etc.), material para a formação da cama-de-frango (maravalha, serragem, palha de arroz e outros) e água potável devidamente tratada.</i>	✓ Fornecimento dos pintos de um dia; ✓ Rações balanceadas para aves; ✓ Medicamentos e desinfetantes necessários para a terminação das aves; ✓ Fornecimento de assistência técnica e transporte (<i>ração, pintos de um dia e frangos de corte</i>).

Das alegações acima aduzidas, é possível observar que os gastos com a aquisição de combustíveis, lubrificantes e manutenção dos veículos que fazem o transporte de funcionários da Recorrente, o que corresponde ao transportes de veterinários e técnicos a unidades (matrizeiros, granjas, fábricas de rações, fábrica de farinha); transporte de insumos como milho e soja; transferência da ração para granjas e aviários; recebimento e entrega de pintos de um dia e de galinhas matrizes; transferência de frangos para o abatedouro, entre outros, são passíveis de creditamento do PIS/Pasep e COFINS não cumulativo em favor da empresa, o que impõe a necessidade de reforma do r. acórdão recorrido, haja vista, a presença da essencialidade dos referidos insumos para o processo produtivo da Recorrente, conforme constante em seu objeto social.

Importante também destacar que tais insumos estão diretamente relacionados com a fase agrícola do processo produtivo da empresa e, por esta razão, compõe os custos de produção das aves de corte destinadas à comercialização, não havendo amparo legal para a desconsideração dos custos incorridos com a aquisição de combustíveis, lubrificantes e manutenção dos veículos que fazem o transporte de insumos dentro do processo produtivo da Recorrente, uma vez que as aves de corte produzidas no sistema de integração serão destinadas à venda.

O frete da remessa de ração para o estabelecimento integrado, por sua vez, compõe o custo da produção. Todavia, a r. fiscalização partiu da premissa totalmente equivocada de que a remessa de ração e milho entre os estabelecimentos da empresa, bem como para o parceiro integrado, tratam-se de etapas não integrantes do processo produtivo, inexistindo previsão de crédito.

Ocorre que a fabricação da ração é apenas uma das etapas do processo produtivo da Recorrente e não se trata de venda, mas de insumo despendido na atividade fim, qual seja, criação, abate, corte e distribuição de cortes de aves e seus derivados, como os embutidos. A ração é utilizada para a alimentação das aves que serão abatidas para a produção dos produtos finais da Recorrente, por isso é remetida para os parceiros criadores, inclusive, em cumprimento às cláusulas do contrato de parceria e integração celebrado.

Poderá, ainda, ocorrer a transferência de ração de uma unidade para outra da Recorrente, já que existem pontos e captação de insumos, como milho, soja, farelo de soja, para a transferência até a fábrica de rações, que é responsável por realizar o transporte para os parceiros criadores objetivando a alimentação dos animais criados no sistema de integração.

Fato é que se a Recorrente adquirisse de terceiros a ração para alimentação das aves de corte, não restaria dúvida quanto a característica de insumo do bem, e os custos de

aquisição, inclusive o frete, incontestavelmente gerariam direito à apropriação do crédito das contribuições em estudo. **Todavia, como a Recorrente fabrica a ração, o r. auditor fiscal glosou os créditos de frete decorrentes da logística de distribuição entre as filiais e parceiros criadores, por entender, de modo equivocado, que se trata de produto acabado. (grifos meus)**

Ora, a ração não é produto de venda da Recorrente, mas insumo produzido na sua fase agrícola que serve de substrato indissociável a consumação do seu objeto social, qual seja, a alimentação dos animais de corte.

Do mesmo modo ocorre com o frete decorrente da remessa de milho em grão entre estabelecimentos da Recorrente, os quais são adquiridos por um estabelecimento, por motivos de logística e/ou estrutura de armazenagem, e, posteriormente, são transferidos para outros estabelecimentos (filiais) e para parceiros criadores para consumo na produção de ração e alimentação das aves.

Toda essa movimentação e custos dela decorrentes, dentre eles o frete das remessas, caracteriza a fase agrícola do processo produtivo da Recorrente, e, por isso, compõe o custo de produção das aves de corte destinadas a comercialização.

Por todo o exposto, revento as glosas com os fretes das embalagens de transporte; das remessas e transferências decorrentes da logística de distribuição entre as filiais e parceiros criadores; e com os fretes declarados na rubrica serviços utilizados como insumos, os quais compõem o custo de produção do produto final, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº. 10.637/02, e nº 10.833/03, custos estes arcados pela ora recorrente e desde que devidamente comprovados, observados os demais requisitos da lei.

Conclusão

Diante do acima exposto conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar e no mérito dou parcial provimento, revertendo as glosas sobre as seguintes despesas, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais encontrarem-se tais dispêndios devidamente lastreados em documentação comprobatória:

- I. Combustíveis e lubrificantes, utilizado no transporte de insumos e de produtos acabados;
- II. Manutenção da frota própria na medida dos princípios que norteiam os indicativos para o método da depreciação, sobretudo respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal;
- III. Embalagens para apresentação e embalagens de transporte;
- IV. Materiais destinados às análises laboratoriais;
- V. Serviço de Lavanderia;
- VI. Serviço de Coleta de Resíduos;
- VII. Locação de Equipamentos (Empilhadeira);
- VIII. Serviços de calibração de equipamentos de laboratório;

- IX. Materiais de limpeza e higienização;
- X. Fretes das embalagens de transporte, das remessas e transferências decorrentes da logística de distribuição entre as filiais e parceiros criadores;
- XI. Fretes declarados na rubrica serviços utilizados como insumos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa