



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11000.722723/2021-12</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.263 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LACTALIS DO BRASIL - COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE LATICINIOS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2020 a 30/06/2020

PER/DCOMP. CONTRIBUIÇÕES. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PARCIAL PROVIMENTO.

No regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o direito ao crédito está condicionado à comprovação, pelo contribuinte, da essencialidade ou relevância dos bens e serviços utilizados como insumos, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Reconhece-se o direito ao crédito das contribuições relativamente à aquisição de pallets, incluindo pallets de madeira e plástico, bem como os serviços diretamente associados à sua utilização, tais como remessa e retorno, reforma, carga e descarga, triagem e repaletização, nos termos do critério de essencialidade definido pelo STJ (REsp 1.221.170/PR).

Igualmente, deve-se reconhecer o incontroverso crédito apurado em diligência pela Unidade de Origem.

CRÉDITO. DESPESAS COM SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO E CROSS DOCKING DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços movimentação e cross-docking de produtos acabados são executados após o encerramento do processo produtivo, portanto não podem ser considerados insumo, não gerando direito a crédito ao PIS.

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS. IMPOSSIBILIDADE.

Os fretes relativos a devoluções de vendas não se caracterizam como insumos e nem como frete na operação de vendas, não gerando, assim, direito a crédito ao PIS.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/04/2020 a 30/06/2020

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não ocorrendo tais circunstâncias, não há o que se falar de nulidade do acórdão da DRJ.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o processo da seguinte forma: i) por maioria, para rejeitar a nulidade do acórdão recorrido. Vencida a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que entendia pela nulidade; ii) por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para: a) acolher o resultado da diligência de e-fls. 852/857; e b) restabelecer os créditos referentes à aquisição de pallets, incluindo pallets de madeira e plástico, bem como os serviços diretamente associados à sua utilização, tais como remessa e retorno, reforma, carga e descarga, triagem e repaletização; e iii) por voto de qualidade, para manter as glosas sobre os fretes associados à devolução de vendas de produtos lácteos e aos serviços de movimentação e cross docking. Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Corrêa, Sabrina Coutinho Barbosa e Joana Maria de Oliveira Guimarães. Designado o conselheiro Fábio Kirzner Ejchel para redigir o voto vencedor.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente

*Assinado Digitalmente*

Fabio Kirzner Ejchel – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luís Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

**RELATÓRIO**

Por bem retratar de forma fidedigna os fatos e questões controvertidas, adota-se integralmente o relatório constante do Acórdão Recorrido, o qual passa a integrar a presente decisão para todos os fins:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade, fls. 620 a 669, contra Despacho Decisório expedido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre – RS, fls 446, que reconheceu parcialmente direito creditório relativo à PIS/PASEP não cumulativa, apurado no período de 01/04/2020 a 30/06/2020, onde o valor original do pedido foi de R\$ 9.539.907,68, sendo autorizado um direito creditório no valor de R\$ 8.463.499,34, conforme consubstanciado no Relatório de Ação Fiscal, que integra o Despacho Decisório, fls. 446 a 450.

No citado Relatório de Ação Fiscal, a fiscalização apontou que o contribuinte incluiu, indevidamente, na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, as seguintes despesas: remessa e retorno de pallets, remessa e retorno de armazenagem de produtos acabados, devolução de compra de leite cru, devolução de venda de produtos lácteos, armazenagem de produtos acabados frigorificados, frete de transferência entre filiais de produtos acabados, serviço de carga e descarga de produtos acabados, serviço de carga e descarga de pallets, serviço de movimentação e separação de produtos acabados, serviço de triagem de pallets, serviço de repaletização de produtos acabados, movimentação de cross docking, frete de compras de fertilizantes de alíquota zero, frete de compras de produtos acabados de alíquota zero, entre outros.

O Relatório de Ação Fiscal aponta que durante o período fiscalizado, o contribuinte também aplicou alíquota incorreta sobre o frete de compras das aquisições de leite cru que geram crédito presumido, do frete de compras de fertilizantes de alíquota zero e do frete de compras de produtos acabados de alíquota zero.

O Relatório identificou que houve a inclusão, de modo equivocado, na base de cálculo dos créditos, valores referentes a serviços e materiais, que não são essenciais ou relevantes no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, descritos a seguir: serviço de manutenção e instalação de condicionadores de ar, serviço de reforma de pallets, serviço de contratação de administração de vestuário, serviço de limpeza de escritório administrativo, serviço mensal de mídia institucional, serviço de produção de audiovisual de produtos, serviço de veiculação de mídia institucional, serviço de veiculação de mídia de produtos, serviço de veiculação de mídia talent, pallets de madeira, cadeados, camisetas para merchandising, carga de ar condicionado, entre outros.

Devidamente cientificado, em 01/06/2021, vide termo de fl. 508, o contribuinte apresentou, tempestivamente, em 25/06/2021, vide termo de fl.

514, sua Manifestação de Inconformidade, na qual discorda do entendimento da fiscalização, alegando, em síntese:

- QUE primeiramente atesta pela tempestividade do seu feito, fazendo na seqüência uma síntese fática dos acontecimentos.

- QUE no mérito alega atuar no ramo de fabricação de laticínios com preparação, beneficiamento, industrialização, distribuição, comércio, importação e exportação de leite e laticínios. Diz ter direito aos créditos do PIS e da Cofins com fundamento no princípio da não cumulatividade. Argumenta que a não cumulatividade serviria para evitar o efeito cascata da tributação das contribuições, não podendo se aplicar as regras usadas para o IPI e ICMS. Cita a Instrução Normativa n.º 404/2004. Passa, então, a discorrer sobre o conceito de insumo, alegando estar ultrapassado o entendimento utilizado no Despacho Decisório. Coloca que o CARF teria ampliado tal conceito como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens e de serviços por ela realizados. Menciona doutrina e decisões administrativas. Discorre que estender o conceito de insumo do IPI seria infringir a estrita legalidade tributária. Sustenta que o critério de interpretação deve estar centrado na utilização e indispensabilidade do insumo na atividade que gera a obtenção da receita tributável. Ressalta que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, 1ª Seção, sob a sistemática de Recurso Representativo de Controvérsia, concluiu o julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170, em 22/02/2018, decidindo, nos termos do voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa, ser necessária a observância dos critérios de essencialidade ou relevância da despesa, para fins de creditamento de PIS e COFINS. Informa que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, oportunidade em que reconheceu que o entendimento manifestado pelo STJ no Recurso Especial n.º 1.221.170-PR deve ser seguido pelas autoridades da RF13, nos termos do art. 19, parágrafos 4º, 5º e 7º, da Lei n.º 10522, de 19.7.2002. Acrescenta que também foi editado o Parecer Normativo RF13 n.º 5, de 17/12/2018, para reconhecer o afastamento do conceito restritivo de insumos veiculado pelas INs SRF n.º 247 e n.º 404, nos termos fixados pelo STJ. Aponta decisão do CARF que considerou obrigatória a observância desta recente jurisprudência do STJ por parte dos órgãos julgadores administrativos federais. Por fim, destaca a recente edição, em 11/10/2019, da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, que em substituição às IN's anteriores, curvou-se (ainda que parcialmente) ao conceito de insumo consolidado pra PIS/COFINS.

- TECE alguns esclarecimentos acerca de seu processo produtivo a fim de demonstrar a imprescindibilidade dos bens e serviços objeto dos créditos legitimamente aproveitados. Informa que juntou “Laudo Técnico” elaborado pela Ferrari Gestão de Ativos Ltda. – FERCIEN (doc. 01), no qual são descritas de forma detalhada todas as etapas produtivas desempenhadas, bem como os bens e serviços inerentes a cada uma delas, visando a comprovação da possibilidade de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS.

- QUE das glosas efetuadas pela DRF Porto Alegre passa a analisar cada um dos itens do relatório fiscal:

- Leite Cru - Direito aos créditos oriundos do leite in natura – considera que por ter como objeto social a atuação no ramo de produtos do laticínio, o leite in natura é matéria-prima indispensável ao seu processo produtivo. Sustenta que os insumos corresponderiam a todos os créditos decorrentes de custos e despesas incorridas na produção e venda do produto. Cita decisões do CARF/CSRF para amparar seu argumento. Reitera a necessária observância dos critérios de essencialidade ou relevância da despesa, para fins de creditamento de PIS e COFINS. Cita a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que dispensou a contestação e interposição de recursos por parte dos membros da PGFN, bem como o Parecer Normativo nº 5 COSIT/RF13, de aplicação obrigatória pelos seus agentes, que acatou o entendimento do STJ exarado no REsp 1.221.170. Saliencia que, em que pese na entrada do leite “cru” não ser destacado o PIS e a COFINS, pelo princípio da não cumulatividade, somente será impossibilitada a tomada de crédito quando a operação subsequente também não for tributada. Conclui que em se tratando de insumos e serviços ligados, consumidos ou incorridos no processo de produção da empresa, ainda que adquiridos sem a tributação das contribuições, mas com saída posterior tributada, seria legítimo o direito creditório em tela, impondo-se a reversão da glosa efetuada, atinentes a aquisição, industrialização, movimentação e eventuais descartes do leite “cru”. Considera, também, inequívoca a aplicação do benefício fiscal do crédito presumido de PIS/COFINS para agroindústrias, disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/04. Saliencia que em momento algum a Lei nº 11.116/05 vedou a compensação ao crédito presumido, visto que estabelece a possibilidade de compensação de forma genérica, fazendo referência apenas aos créditos apurados com base no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Cita o artigo 9º-A, acrescentado à Lei nº 10.925/04 pela Lei nº 13.137/2015, que autorizou a compensação de créditos presumidos com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RF13, bem como o ressarcimento em dinheiro. Conclui que deve ser autorizada a utilização integral do saldo credor de PIS/COFINS mediante ressarcimento ou compensação.

- Transporte de Leite Cru – Informa que o leite in natura seria um produto altamente perecível e seu transporte exigiria condições adequadas de temperatura e higiene, essenciais para que o produto chegasse em condições de ser consumido. Diz seguir normas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, considera que caso não haja um transporte observando os padrões de controle e qualidade determinados pelo MAPA o leite não poderia nem sequer ser recebido na indústria, que por sua vez, sem seu principal insumo, não haveria razão para existir.

- Frete interno – entre estabelecimento do mesmo contribuinte / remessa para industrialização – Ressalta que não se trataria de um simples frete, mas sim de uma etapa do seu processo produtivo. Aponta que, por questões de viabilidade

e necessidade operacional, a empresa transfere de uma unidade para a outra a sua matéria-prima ou subproduto para o devido tratamento, industrialização e elaboração, sendo encaminhado para unidade industrial específica onde, após devido tratamento, o torna apto ao consumo. Concluir que o serviço de frete do leite in natura, seria assim indispensável e essencial para a consecução do objeto social da empresa. Sustenta que o processo produtivo da empresa seria um só, com etapas contínuas em unidades diferentes, sendo certo que o transporte entre os estabelecimentos constitui fase essencial ao desenvolvimento da sua atividade. Considera que o fato da aquisição do leite in natura ter suspensão da incidência do PIS e da Cofins, não impediria o creditamento das despesas incorridas com os fretes. Cita jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos.

- Frete interno – entre estabelecimentos do mesmo contribuinte / produtos acabados – reitera que o frete, enquanto modalidade de serviço essencial ao desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte, gera direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativo sobre à alíquota e nos moldes estabelecidos pelos incisos II e IX, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente. Ressalta que não se fala aqui em simples “frete de venda”, mas dos fretes que possibilitam a operação de venda como um todo. Conclui que se revela desacertada a glosa perpetuada pelo Despacho Decisório quanto ao frete de produtos acabados entre os estabelecimentos da Manifestante e o frete oriundo de remessa e retorno de armazenagem, posto que sua essencialidade legitima a sua subsunção ao conceito de insumo, para efeitos de creditamento do PIS e COFINS. Cita jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos.

- Fretes de materiais para laboratório e serviços laboratoriais – remessa e retorno de leite para análise / serviço de estudo de autodepuração de curso d'água – Reforça que sua atividade é a fabricação de laticínios e comércio atacadista de leite e laticínios. Sendo assim, no momento do recebimento do leite, na plataforma de recepção da unidade industrial, são feitas coletas de amostras para análise de controle de qualidade da matéria-prima. Esclarece que é obrigada a realizar análises periódicas do leite em laboratórios credenciados ao MAPA, o que enseja na obrigatoriedade e essencialidade dos fretes e serviços laboratoriais ora tratados. Cita jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos. Considera que o frete, enquanto modalidade de serviço essencial ao desenvolvimento do seu processo produtivo, gera direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativo. Informa que o crédito aqui discutido corresponde aos custos dispendidos com o transporte entre os estabelecimentos, e não aquele atinente a mercadorias transportada. Conclui que o frete contratado, seja quando da aquisição de insumos tributados à alíquota zero de PIS/COFINS ou de quaisquer outros empregados no processo produtivo, constitui insumo indispensável à realização de suas atividades, sendo tal operação dissociada da efetiva compra dos insumos, razão pela qual se mostra imperiosa a desconstituição das glosas de créditos apurados a este título.

- Fretes de aquisição de produtos e serviços laboratoriais – sustenta que as despesas com fretes de produtos para análise, bem como os serviços laboratoriais, sejam em laboratório próprio ou em laboratório externo, também geram direito à crédito de contribuição ao PIS e de COFINS.

- Fretes de remessa e retorno para resfriamento - devolução de compra de insumos, embalagens e material de uso e consumo (devolução de compras) | devolução de vendas de produtos lácteos (acabados) | remessa para industrialização por encomenda | devolução de revenda | serviço excedente saída/devolução – Informa que o leite in natura é matéria-prima indispensável ao seu processo produtivo. Em se tratando de produto altamente perecível, seu transporte em condições adequadas de temperatura e higiene é imprescindível para que o produto chegue ao destino em condições de ser consumido ou utilizado na composição de outros produtos. Conforme atestado em Laudo Técnico juntado aos autos, o leite cru é proveniente de produtores ou postos de resfriamento próprios ou de terceiros, localizados a quilômetros de distância das indústrias que os processam, devendo ser encaminhado a uma instalação onde o leite é estocado e resfriado para manter o padrão e temperatura necessária, até que seja encaminhado para indústria, através do transporte em caminhões tanque. Toda coleta de leite in natura deve ser realizada nos termos das Instruções Normativas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, conforme bem salientado no Laudo Técnico. Ainda, a empresa deve cumprir com a entrega dos produtos em perfeitas condições de venda e consumo, sendo sua responsabilidade a coleta e troca se o produto for entregue ao cliente próximo à data de vencimento – uma vez que não é por este aceito – ou com eventuais avarias que impossibilite o produto para consumo, conforme atestado no Laudo Técnico.

- Armazenagem em geral - Armazenagem de produtos acabados frigorificados / Armazenagem 15 dias - Ressalta que a correta armazenagem não é uma escolha da empresa, mas uma exigência da ANVISA, de modo que dispense recursos para tal finalidade, objetivando cumprir as determinações legais, a fim de poder encerrar o ciclo produtivo da sua atividade econômica. Cita jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos.

- Serviço de carga e descarga - Serviço de carga e descarga | Serviço movimentação cross docking | Serviço de movimentação e separação de mercadorias (picking de mercadoria) | Serviço de transbordo | Serviço de classificação de produto – Considera o serviço de carga e descarga absolutamente intrínseco aos serviços de fretes para armazenagem em geral, por isso compõe o processo produtivo da empresa, pois caracterizam-se como despesas essenciais ao acondicionamento especial que demanda a fabricação dos produtos lácteos, bem como para comercialização destes. Cita jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos.

- Pallet de madeira e embalagens - Serviço de Repaletização (troca/reforma de pallet) | Frete de remessa para conserto e retorno de pallets | Serviço de carga e descarga – paletizado | Serviço de carregamento de pallets - Ressalta que as condições de armazenamento e transporte dos alimentos nos estabelecimentos industrializados estão regulamentadas pelas legislações federais, sendo que, de acordo com a ANVISA, o estabelecimento com atividades tais quais as suas, devem propiciar condições que impeçam a contaminação e/ou a proliferação de micro-organismos e protejam contra a alteração do produto e danos aos recipientes ou embalagens. Conclui que que a aquisição de pallets não é uma escolha da empresa para a movimentação de cargas e acondicionamento do leite, mas uma exigência da ANVISA, de modo que a empresa despense recursos com aquisição de pallets de madeira e/ou de plástico e de madeiras para pallets, bem como com os serviços diretamente relacionados, como movimentação saída paletizada, carga e descarga, transbordo, aluguel de paleteira manual e locação de transporte de pallets manual. Tudo para cumprir as determinações legais, a fim de poder encerrar o ciclo produtivo da sua atividade econômica. Cita jurisprudência do CARF/CSRF para amparar seus argumentos. Acrescenta que até mesmo os pallets utilizados no transporte do produto final, que não retornam à empresa, poderiam ser classificados como embalagens, ou seja, acompanham o produto final.

- Serviço de coleta e transporte de resíduos - Serviços de coleta de resíduos na fábrica para descarte | Remessa de resíduo e Descarte de produtos lácteos | Serviço de triagem de resíduos - considera que atualmente as indústrias devem manter uma preocupação com o meio ambiente, o que envolve a destinação de resíduos poluidores, bem como realizar o tratamento destes resíduos, prevenindo a contaminação do solo, do ar e das nascentes. Ressalta que a legislação atual impõe sanções penais e administrativas no caso de lesão ao meio ambiente. Cita resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA e informa que os licenciamentos da CETESB e IBAMA só são emitidos para aquelas empresas que atendem às legislações ambientais. Conclui assim que existe a obrigatoriedade de proceder o descarte de resíduos dos produtos lácteos em locais próprios e adequados, que também integra o custo de produção da empresa. Cita acórdão do CARF para amparar seus argumentos.

- Serviços de manutenção de máquinas – frete de remessa e retorno de máquina em conserto | serviço de manutenção de máquinas | serviço de manutenção em condicionadores de ar – Sustenta que na sistemática de apuração não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição, e com os serviços de manutenção, empregados em máquinas, equipamentos e veículos que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços. Considera que na prestação de serviço de manutenção de máquinas e equipamentos, também se inclui no conceito de despesas passíveis de creditamento as horas técnicas trabalhadas, os gastos com deslocamento,

hospedagem, taxas e serviços condominiais. Ressalta que não se trata de aumento de vida útil das máquinas e equipamentos, mas sim de manutenção necessária para o seu efetivo funcionamento. Nesse sentido, cita jurisprudência do CARF. Portanto, evidente o direito da Manifestante em se creditar dos créditos referentes aos serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos em geral, inclusive no tocante aos dispêndios para a prestação de serviço de manutenção por técnicos.

- Créditos relativos a materiais de uso e consumo e serviços gerais tomados – serviço de reforma de pallets | serviço de limpeza administrativa | serviço de veiculação de mídia de produtos | cadeados | camisetas para merchandising | carga de ar condicionado | carta gráfica | lustra móveis | porta cadeado – Sustenta que seria admitido, para fins de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS, a prestação de serviços como insumo. Afirma que a definição de insumos não se limitaria apenas aos elementos físicos que compõem o produto. Portanto, seria imperioso o reconhecimento do alcance do conceito de insumo para todos os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços, ainda que tais elementos não entrem em contato direto com os bens produzidos. Argumenta que teria se apropriado legalmente dos créditos oriundos dos serviços destacados, a despeito destes não se incorporarem diretamente no produto final, mas em razão de sua essencialidade para a garantia da efetivação da produção da empresa, restando inequívoca a irregularidade das glosas ora combatidas.

- Reclama que a fiscalização da DRF Porto Alegre teria falhado na busca da verdade material, devendo ser aplicado o princípio da verdade material para a correta análise da legitimidade dos créditos objeto do seu pedido de ressarcimento. Em respeito a tal princípio requer a produção de todas as provas necessárias para a demonstração do seu direito creditório.

POR FIM, requer que seja recebida sua manifestação de inconformidade para o fim de reconsiderar o Despacho Decisório nos pontos combatidos, reconhecendo-se, por conseqüência, a legitimidade de todos os créditos pleiteados nos PER/DCOMP em análise, relacionados às vendas no mercado interno e relativos ao período de R\$ 9.539.907,68.

Protesta pela possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar a legitimidade e a legalidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, em atenção ao princípio da verdade material, bem como pela conversão dos autos em diligência para elaboração de perícia técnica, a ser realizada no momento processual mais oportuno.

Consta ainda menção ao Mandado de Segurança nº 5055272-76.2023.4.04-7100/RS, onde é determinada a distribuição dos processos do manifestante para as Delegacias de Julgamento.

Na sequência, em setembro do corrente ano, a interessada ingressou com nova ação mandamental, de número 5061523-13.2023.4.04.7100/RS, distribuída

junto à 13ª Vara Federal de Porto Alegre, que, em medida liminar, determinou a apreciação da manifestação de inconformidade no prazo de 30 dias.

É o relatório.

Adotando os critérios estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ/10 decidiu, por unanimidade, manter as glosas efetuadas pela fiscalização, julgando improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela empresa ora Recorrente. A decisão foi assim ementada:

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

Período de apuração: 01/04/2020 a 30/06/2020

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1221170/PR.**

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1221170/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.

**AQUISIÇÃO DE INSUMO. BEM SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO.**

Não gera direito a crédito a aquisição de insumo tributado à alíquota zero, uma vez que não há previsão legal específica para a apuração de créditos em relação às operações em que não ocorreram pagamento das contribuições.

**AQUISIÇÕES SEM CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS.**

Não confere direito a crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

**FRETES. ARMAZENAGEM. OPERAÇÕES DE VENDA. OUTRAS OPERAÇÕES.**

A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda e quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora. Operações de outra natureza como transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou outras transferências que não se enquadram em operações de venda, não ensejam direito a crédito.

**DESPESAS ADMINISTRATIVAS.**

As despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas no setor administrativo da pessoa jurídica.

## Manifestação de Inconformidade Improcedente

### Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada com o não reconhecimento do crédito apurado, a empresa interpõe recurso voluntário, por meio do qual busca a reforma do *decisum*, arguindo, em síntese, as seguintes temáticas:

### III. PRELIMINARES

#### I.1. TEMPESTIVIDADE

#### I.2. NULIDADE DO V. ACÓRDÃO POR AUSÊNCIA DA DEVIDA FUNDAMENTAÇÃO E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

#### I.3 DA NECESSÁRIA REUNIÃO DOS PROCESSOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO. COMPETÊNCIA DO E. CARF PARA JULGAMENTO DO PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO – OS VALORES EM DISCUSSÃO SUPERAM O LIMITE DE ALÇADA IMPOSTO PELA PORTARIA ME Nº 340/2020 E PELA LEI Nº 13.988/2020

### II. SÍNTESE FÁTICA

#### III – MÉRITO

#### III.1 – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

#### III.2 – ESCLARECIMENTOS A RESPEITO DO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE

#### III.3 – IMPROCEDÊNCIA DA MANUTENÇÃO DAS GLOSAS EFETUADAS PELA DRJ-10

##### 1) AQUISIÇÕES DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

##### 2) DESPESAS COM FRETES E SERVIÇOS DE TRANSPORTE

##### 2.1 - FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

A - FRETE INTERNO – ENTRE ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE | PRODUTOS ACABADOS

B - FRETE INTERNO – ENTRE ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE | REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO | REMESSA PARA LABORATÓRIOS E SERVIÇOS LABORATORIAIS

##### 2.2 - FRETE DE COMPRA – FERTILIZANTES DE ALÍQUOTA ZERO

2.3 - ARMAZENAGEM EM GERAL - ARMAZENAGEM DE PRODUTOS ACABADOS FRIGORIFICADOS | ARMAZENAGEM 15 DIAS

2.4 - FRETES REMESSA E RETORNO PARA RESFRIAMENTO - DEVOLUÇÃO DE COMPRA DE INSUMOS, EMBALAGENS E MATERIAL DE USO E CONSUMO (DEVOLUÇÃO DE COMPRAS) | DEVOLUÇÃO DE VENDAS DE PRODUTOS LÁCTEOS (ACABADOS) | REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA | DEVOLUÇÃO DE REVENDA | SERVIÇO EXCEDENTE SAÍDA/DEVOLUÇÃO

3 - SERVIÇO DE CARGA E DESCARGA - SERVIÇO DE CARGA E DESCARGA | SERVIÇO MOVIMENTAÇÃO CROSS DOCKING | SERVIÇO DE MOVIMENTAÇÃO E SEPARAÇÃO DE MERCADORIAS (PICKING DE MERCADORIA) | SERVIÇO DE TRANSBORDO

4 - PALLET DE MADEIRA E EMBALAGENS – AQUISIÇÃO DE PALLETS DE MADEIRA | SERVIÇO DE REPALETIZAÇÃO (TROCA/REFORMA DE PALLET) | FRETE DE REMESSA PARA CONserto E RETORNO DE PALLETS | SERVIÇO DE CARGA E DESCARGA – PALETIZADO | SERVIÇO DE CARREGAMENTO DE PALLETS

5 - SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS – FRETE DE REMESSA E RETORNO DE MÁQUINA EM CONserto | SERVIÇO DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS | SERVIÇO DE MANUTENÇÃO EM CONDICIONADORES DE AR | SERVIÇO DE CONserto E MANUTENÇÃO DE MÓVEIS E CADEIRAS | SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE GUINCHOS | SERVIÇO DE DESLOCAMENTO E HOSPEDAGEM (ALUGUEL DE IMÓVEL, TAXA CONDOMINIAL, SERVIÇO DE CONDOMÍNIO)

6 - SERVIÇO DE COLETA E TRANSPORTE DE RESÍDUOS - SERVIÇOS DE COLETA DE RESÍDUOS NA FÁBRICA PARA DESCARTE | REMESSA DE RESÍDUO E DESCARTE DE PRODUTOS LÁCTEOS | SERVIÇO DE TRIAGEM DE RESÍDUOS

7 - CRÉDITOS RELATIVOS A MATERIAIS DE USO E CONSUMO E SERVIÇOS GERAIS TOMADOS – SERVIÇO DE PESAGEM DE VEÍCULO | SERVIÇO DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS EM TSP | AQUISIÇÃO DE PAPEL TOALHA/PAPEL CARTÃO/PAPELÃO | SERVIÇO DE OUTORGA POÇOS ARTESIANOS | SERVIÇO E AQUISIÇÃO DE ITENS DE DECORAÇÃO | AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE ESCRITÓRIO | SERVIÇO DE PALESTRANTE | AQUISIÇÃO VINHOS E VINAGRES

8 - CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DAS VERBAS CONTRATUAIS PAGAS A CLIENTES E DE INSUMOS

#### IV. VERDADE MATERIAL

A Recorrente, ao final de sua peça recursal, formula os seguintes pedidos:

#### VII. PEDIDO

Ante o exposto, requer que seja recebido e processado o presente Recurso Voluntário, haja vista que preenchidos todos os pressupostos de recorribilidade e que interposto dentro do prazo legal, para julgá-lo procedente a fim de reformar o v. acórdão recorrido, reconhecendo-se à Recorrente o seu direito ao crédito integral, em respeito ao princípio da verdade material, bem como à jurisprudência manifestada por este E. Conselho.

Subsidiariamente, na remota hipótese de pairarem dúvidas a respeito da higidez das alegações apresentadas, a Recorrente requer a conversão em diligência do julgamento do presente recurso, nos termos do art. 18, inciso I do RICARF, art. 29 do Decreto nº 70.235/72, e art. 38 da Lei nº 9.784/99.

Por fim, pugna pela juntada posterior de documentos que sejam julgados necessários à pretensão consignada nos autos.

Por meio da Resolução nº 3102-000.452, este Colegiado converteu o julgamento em diligência, com os seguintes fins:

Ante o exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto n. 70.235/1972, para que a unidade de origem:

1. Agrupe os itens glosados em categorias estabelecidas em função dos motivos das glosas;
2. Quantifique o montante de créditos glosados relativo a cada categoria de bens identificada;
3. Agrupe os itens glosados constantes na planilha “glosa fretes” de acordo com a sua descrição;
4. Esclareça de que se trata itens da planilha “glosa fretes” cuja descrição apresenta-se genérica e/ou desprovida de caráter autoexplicativo, como os itens descritos como “outras operações/remessas” e “compra produto acabado/intercompany”;
5. Apure a natureza dos bens objeto dos transportes entre estabelecimentos da própria Contribuinte dos quais decorreram as despesas de frete que ensejaram os créditos glosados;
6. Quantifique o montante de créditos glosados relativos ao transporte entre estabelecimentos da própria Contribuinte de cada categoria de bens identificada;
7. Esclareça de que se trata os seguintes itens constantes da planilha “glosa serviços”: Serviço armazenagem 15 dias, serv contratação armazenagem, serviço hora técnica trabalhada, serv contratação serviços gerais, serv manutenção de ar condicionado, serviço armazenagem operador logístico, serv contratação administração de vestia, diversos, serviço adicional, serviço recondicionamento, serv manut preventiva ar cond 7000BTUS, serv manut preventiva ar cond 36000, serv técnico, serv contratação armazenagem – produtos, serv manutenção preventiva ar cond 24000, serviço instalação condicionador de ar, serv contratação armazenagem carga e des.
8. Elabore relatório conclusivo sobre novos elementos trazidos aos autos por sua própria iniciativa, do interessado no processo ou colhidos junto a terceiros.

Caso repute necessário, poderá a Autoridade intimar a Recorrente para apresentar outros documentos e informações complementares.

Uma vez cumpridas as providências indicadas, à Recorrente deverá ser dada ciência dos resultados da diligência, e lhe deverá ser aberto prazo de 30 dias para manifestação. Em sequência, com ou sem manifestação do contribuinte, retornem os autos a este Conselho, para prosseguimento do julgamento.

Em atendimento à determinação deste CARF, a Unidade de Origem adotou as providências necessárias, procedendo à análise da natureza e da higidez dos créditos pleiteados

pela Recorrente. Ao final, emitiu **relatório conclusivo de diligência**, no qual reverteu parte das glosas inicialmente efetuadas, reconhecendo determinados valores como créditos presumidos.

Dada ciência à Recorrente, esta manifestou concordância com as reversões propostas pela Unidade de Origem, mantendo, contudo, sua discordância quanto às glosas relativas às verbas contratuais, aos serviços de carga e descarga, entre outras rubricas, ocasião em que reiterou as razões recursais e os pedidos formulados no recurso voluntário anteriormente interposto.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

O recurso voluntário, além de tempestivo, preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Depreende-se do relatório que o cerne da controvérsia reside na definição do conceito de insumos e dos critérios legais para fruição dos créditos de PIS e Cofins não cumulativos, à luz do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, bem como dos parâmetros fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR (recurso repetitivo).

Em primeira instância, foram mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização, relativas — entre outras — às seguintes rubricas:

- Serviços de movimentação *cross docking*;
- Serviço de veiculação de mídia;
- Serviço de armazenagem de produtos acabados (diversas modalidades);
- Manutenção preventiva de ar-condicionado;
- Contratação de operador logístico;
- Crédito extemporâneo com período prescrito;
- Paletes de madeira;
- Fungicida;
- Cadeados;
- Sacarose;

- Adubo químico;
- Camisetas;
- Transferências entre filiais de produtos acabados;
- Remessas e retornos de armazenagem e de paletes;
- Devolução de venda de produtos acabados.

Portanto, a lide concentra-se na discussão acerca dessas rubricas.

Antes de adentrar o mérito, a Recorrente suscita a **nulidade do acórdão recorrido**, sob o argumento de **ausência de fundamentação e cerceamento do direito de defesa**.

Aduz que a decisão da DRJ deixou de analisar o conjunto fático-probatório constante dos autos, em especial o Laudo Técnico elaborado por empresa independente, que descreve minuciosamente as etapas do processo produtivo e demonstra a essencialidade dos bens e serviços glosados, justificando sua caracterização como insumos.

Sustenta, ainda, que o acórdão recorrido se limitou a reiterar glosas com base em afirmações genéricas, sem relacionar suas conclusões às peculiaridades operacionais da Recorrente, nem confrontar os elementos técnicos apresentados. Afirma que a DRJ teria adotado interpretação literal do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, sem cotejá-lo com os fatos e documentos do caso concreto, em afronta ao princípio da verdade material.

Argumenta, por fim, violação ao princípio da motivação, previsto no art. 50 da Lei nº 9.784/1999, pois a decisão não expôs as razões fáticas e jurídicas que justificaram a manutenção das glosas, impedindo a plena compreensão do decisum e configurando cerceamento do direito de defesa. Requer, assim, o reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido.

Assiste razão à Recorrente.

A DRJ, ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, apresentou apenas breve introdução sobre o regime não cumulativo do PIS e da Cofins, reproduzindo os critérios de essencialidade e relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

Em seguida, limitou-se a afirmar, de modo genérico, que diversas despesas permaneceriam fora do conceito de insumo por serem utilizadas “em fase posterior ao processo produtivo”. Transcrevo o trecho pertinente (e-fl. 725), no qual a DRJ adota, como fundamento, excertos do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, concluindo pela exclusão de itens que, segundo entendimento ali reproduzido, seriam alheios às atividades essenciais da pessoa jurídica:

#### **Despesas que Permanecem Fora do Conceito de Insumo**

[...]

Conforme o antes transcrito item 168 do referido PN nº 05, deve-se excluir do conceito de insumo os 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, e demais utilizados posteriormente à finalização do processo produtivo. Excluindo-se também do conceito os itens utilizados em atividades que não resultem em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.

Neste sentido, permanecem válidas as glosas de créditos apurados com despesas relativas a serviços e aquisições de bens que não podem ser considerados como insumos, mesmo após o conceito mais abrangente determinado pelo Parecer Normativo nº 05, como é o caso dos itens glosados, conforme descritos no Relatório de Ação Fiscal de fls. 446 a 450.

#### **Despesas de Armazenagem e Fretes Entre Estabelecimentos da Empresa**

[...]

Desse modo, inexistente previsão legal para geração de crédito a partir de dispêndios com frete de mercadorias entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica, seja de matérias primas, produtos semi-acabados ou mesmo de produtos acabados. Por decorrência, não podem, exemplificativamente, ser descontados créditos a título de armazenagem e frete na contratação de serviços destinados ao transporte em fases anteriores à venda (dependente ou não de armazenagem) ou direcionados à organização, separação e embalagem do produto vendido, por ausência de previsão legal.

De mesma forma, o conceito de armazenagem e frete não alcança despesas de natureza completamente diversa, como são o mero transporte interno e externo de bens, matérias-primas e os serviços logísticos e de operação portuária (de movimentação, posicionamento e rolagem de contêineres, inspeção de carga, contratação de agenciadoras marítimas etc).

Em síntese, o conceito normativo de frete não alcança o transporte interno e externo que se encontre dissociado da operação de venda (do bem produzido) em si mesma considerada.

Cumprido acrescentar, especificamente acerca de frete por ocasião da operação de compra, que o dispêndio é tratado como integrante do custo de aquisição dos bens transportados.

**Pallets de Madeira. Serviços de repaletização. Fretes de remessa e retorno de pallets. Serviços de movimentação paletizado. Serviços de carga e descarga paletizada.**

[...]

Ainda que a contribuinte discorde do entendimento, tais itens não constituem embalagens de apresentação, mas simples embalagens de transporte de mercadorias.

Sobre as embalagens de transporte, estabelece o Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018:

Além do mais, o próprio contribuinte admite que tais embalagens (pallets) são utilizados para transporte do produto final, devendo-se destacar que embalagens de produtos acabados não geram direito a crédito nos termos do item 56 do Parecer Normativo: (omissis).

A única possibilidade de creditamento seria para embalagens de apresentação o que não é o caso dos pallets em questão.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa.

#### **Crédito Sobre Aquisições de Bens Sujeitos à Alíquota Zero**

O recurso sustenta que haveria ofensa ao regime da não cumulatividade, diante do fato de que não existiriam restrições ao seu direito de apropriar créditos em operações caracterizadas como alíquota zero.

Inicialmente cabe reproduzir o definido pelo § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003: [omissis]

A legislação é por demais clara sobre a impossibilidade de creditamento, assim, os argumentos alegados pelo contribuinte não se sustentam.

Cito aqui a Solução de Consulta nº 227, de 12/05/2017, onde é referendado o que já se encontra disposto nas citadas leis: [omissis]

Cabe, novamente, citar o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, que regulamentou o novo conceito de insumo trazido pelo REsp nº 1.221.170, o qual não deixa dúvidas da impossibilidade de creditamento de operações sujeitas a alíquota zero: [omissis]

Portanto, as glosas devem ser mantidas.

Entretanto, ao tratar de despesas como armazenagem, fretes entre estabelecimentos, movimentação de cargas, repaletização, pallets de madeira e serviços correlatos, a DRJ limitou-se a afirmar, de forma abstrata, que tais rubricas não estariam associadas à etapa produtiva, sem:

- examinar **os elementos específicos do processo fabril da Recorrente;**
- cotejar o **Laudo Técnico** juntado aos autos;
- enfrentar os argumentos apresentados **tópico a tópico;**

- demonstrar, com base em fatos, por que tais rubricas seriam posteriores ao processo produtivo;

- justificar a glosa à luz das particularidades normativas do setor lácteo (exigências do MAPA, ANVISA e regulamentações ambientais).

Ao contrário, o acórdão recorrido não faz menção ao Laudo Técnico elaborado pela Ferrari Gestão de Ativos Ltda. – FERCIEN, nem menciona o fluxograma do processo produtivo (“caminho do leite”) apresentado pela contribuinte.

Da mesma forma, não enfrenta as justificativas relacionadas às rubricas específicas elencadas pela Recorrente, tais como:

- (i) fretes e deslocamentos para análise laboratorial e controle de qualidade;
- (ii) serviços exigidos por normas sanitárias e ambientais (ANVISA, MAPA, CONAMA);
- (iii) serviços de movimentação e acondicionamento inerentes ao processo industrial lácteo;
- (iv) armazenamento frigorificado obrigatório;
- (v) manutenção de máquinas essenciais ao funcionamento da linha de produção;
- (vi) remessas e retornos de insumos para resfriamento, análise, industrialização e devolução;
- (vii) despesas relacionadas a resíduos sólidos;
- (viii) despesas com pallets utilizados conforme exigências sanitárias.

Após análise e confronto entre a fundamentação da DRJ e os argumentos da Recorrente, verifica-se que **não houve enfrentamento expresso e individualizado** das razões referentes aos itens glosados nos seguintes tópicos apresentados pela contribuinte sobre fretes e análises laboratoriais; fretes especializados para resfriamento e devoluções; serviços de carga, descarga e movimentação; coleta e transporte de resíduos; manutenção de máquinas e equipamentos; materiais de uso correlato à atividade produtiva, abordados nos tópicos:

## 2) DESPESAS COM FRETES E SERVIÇOS DE TRANSPORTE

### 2.1 - FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

B - FRETE INTERNO – ENTRE ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE | REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO | REMESSA PARA LABORATÓRIOS E SERVIÇOS LABORATORIAIS

3) FRETES DE COMPRA E DE MATERIAIS PARA LABORATÓRIO E SERVIÇOS LABORATORIAIS - REMESSA E RETORNO DE LEITE PARA ANÁLISE | SERVIÇO DE ESTUDO DE AUTODEPURAÇÃO DE CURSO D'ÁGUA.

3.1) FRETES DE COMPRA

3.2 - FRETES DE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS LABORATORIAIS

4) FRETES REMESSA E RETORNO PARA RESFRIAMENTO - DEVOLUÇÃO DE COMPRA DE INSUMOS, EMBALAGENS E MATERIAL DE USO E CONSUMO (DEVOLUÇÃO DE COMPRAS) | DEVOLUÇÃO DE VENDAS DE PRODUTOS LÁCTEOS (ACABADOS) | REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA | DEVOLUÇÃO DE REVENDA | SERVIÇO EXCEDENTE SAÍDA/DEVOLUÇÃO

6) SERVIÇO DE CARGA E DESCARGA - SERVIÇO DE CARGA E DESCARGA | SERVIÇO MOVIMENTAÇÃO CROSS DOCKING | SERVIÇO DE MOVIMENTAÇÃO E SEPARAÇÃO DE MERCADORIAS (PICKING DE MERCADORIA) | SERVIÇO DE TRANSBORDO | SERVIÇO DE CLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO

8) SERVIÇO DE COLETA E TRANSPORTE DE RESÍDUOS - SERVIÇOS DE COLETA DE RESÍDUOS NA FÁBRICA PARA DESCARTE | REMESSA DE RESÍDUO E DESCARTE DE PRODUTOS LÁCTEOS | SERVIÇO DE TRIAGEM DE RESÍDUOS

9) SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS – FRETE DE REMESSA E RETORNO DE MÁQUINA EM CONserto | SERVIÇO DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS | SERVIÇO DE MANUTENÇÃO EM CONDICIONADORES DE AR

10) CRÉDITOS RELATIVOS A MATERIAIS DE USO E CONSUMO E SERVIÇOS GERAIS TOMADOS – SERVIÇO DE REFORMA DE PALLETS | SERVIÇO DE LIMPEZA ADMINISTRATIVA | SERVIÇO DE VEICULAÇÃO DE MÍDIA DE PRODUTOS | CADEADOS | CAMISETAS PARA MERCHANDISING | CARGA DE AR CONDICIONADO | CARTA GRÁFICA | LUSTRA MÓVEIS | PORTA CADEADO

Nesses pontos, a decisão limitou-se a reproduzir conceitos gerais sobre insumos, sem justificar concretamente por que tais itens não se enquadrariam nos critérios de essencialidade ou relevância definidos pelo STJ, configurando motivação deficiente.

A ausência de análise das provas e argumentos apresentados — especialmente do Laudo Técnico — configura cerceamento do direito de defesa, pois impede o contribuinte de compreender as razões específicas que ensejaram a manutenção das glosas.

Além disso, o não enfrentamento de questões relevantes e devidamente suscitadas caracteriza supressão de instância, vedada no processo administrativo fiscal, impondo o retorno dos autos para que a autoridade julgadora aprecie integralmente a controvérsia.

Assim, concluo que o acórdão recorrido não atende ao dever de motivação, razão pela qual deve ser declarada a sua nulidade, com o consequente retorno dos autos à instância de origem para a prolação de novo julgamento, mediante apreciação integral das alegações e provas apresentadas pela Recorrente.

Por essa razão, deixo de apreciar o mérito recursal, nos termos do art. 44 da Portaria CARF nº 1.240/2024<sup>1</sup>.

Ante o exposto, **ACOLHO A PRELIMINAR SUSCITADA PELA RECORRENTE** e, com fundamento no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, declaro a **nulidade do acórdão recorrido** e determino o retorno dos autos à DRJ, para que seja proferido novo julgamento, considerando-se, de forma expressa e motivada, os argumentos deduzidos pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, especialmente aqueles destacados no corpo deste voto.

É o meu voto.

Rejeitada a preliminar proposta, e indeferida a aplicação do art. 44 da Portaria CARF nº 1.240/2024, passo a analisar o mérito.

### **RESULTADO DA DILIGÊNCIA (CARF).**

Conforme já relatado, o processo retorna de diligência para exame das rubricas glosadas pela fiscalização e mantidas pela DRJ, dentre as quais: serviços de movimentação *cross-docking*; serviços de armazenagem de produtos acabados, em suas diversas modalidades; manutenção preventiva de aparelhos de ar-condicionado; créditos extemporâneos; entre outras, todas analisadas individualmente.

Antes, entretanto, cumpre registrar o teor do resultado da diligência, que se mostrou parcialmente favorável à Recorrente, resultando na reversão das glosas relativas às

---

#### <sup>1</sup> DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 44. Ao apresentar voto pelo não conhecimento do recurso ou por converter o julgamento em diligência, o relator estará desobrigado de manifestar-se em relação ao mérito.

**§1º O disposto no caput também se aplica quando o relator votar pelo acolhimento de preliminar e tal medida consistir prejudicial em relação ao mérito.**

§2º Se vencido, o relator deverá apresentar o voto de mérito na mesma reunião ou na reunião subsequente em que o processo for pautado.

§3º Não concluído o julgamento na mesma reunião, o processo será retirado de pauta e o presidente da turma registrará em ata os votos já proferidos.

vendas no mercado interno tributadas à alíquota zero e aos créditos presumidos — matérias que, inclusive, **não foram objeto de controvérsia pela própria Recorrente**. A DRJ decidiu nos seguintes termos:

20. Além disso, o contribuinte incluiu, erroneamente, na base de cálculo dos créditos valores referentes a insumos cujas alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS foram reduzidas a zero, conforme o art. 12, incisos I, II, XII, XIII e XXII, da Lei 10.925/2004: adubo classificado no capítulo 31 da NCM; fungicidas e herbicidas — defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da NCM; queijo parmesão; soro de leite pré-concentrado resfriado; soro de leite fluido resfriado; sacarose — açúcar classificado no código 17.01.9900 da NCM; entre outros.

21. Também foi aplicada alíquota incorreta sobre algumas aquisições de leite cru pré-beneficiado integral adquiridas do fornecedor Confobar Agroindustrial Cooperativa Central. A alíquota correta é a alíquota de crédito presumido, a mesma alíquota que a interessada aplicou sobre as demais aquisições do mesmo insumo desse fornecedor.

[omissis]

29. Assim sendo, foi apurado o crédito passível de ressarcimento da Contribuição para PIS/PASEP e da COFINS vinculados às vendas no mercado interno com alíquota zero com base no disposto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 e de créditos presumidos com base no disposto no art. 92-A da Lei nº 10.925/2004, conforme planilha abaixo:

PROCESSO	PERÍODO	TIPO DE CRÉDITO	VALOR JÁ CONCEDIDO	VALOR AGORA APURADO
11000.722721/2021-23	1TRIM2020	PISPASEP	7.803.548,92	<b>395.672,54</b>
11000.722722/2021-78	1TRIM2020	COFINS	35.713.920,32	<b>1.822.490,27</b>
11000.722723/2021-12	2TRIM2020	PISPASEP	8.463.499,34	<b>412.856,51</b>
11000.722724/2021-67	2TRIM2020	COFINS	38.919.656,83	<b>1.901.638,49</b>
11080.906722/2021-86	3TRIM2020	PISPASEP	10.455.399,24	<b>449.979,71</b>
11080.906723/2021-21	3TRIM2020	COFINS	48.087.758,62	<b>2.072.619,52</b>
11080.906724/2021-75	4TRIM2020	PISPASEP	11.236.231,12	<b>467.492,29</b>
11080.906725/2021-10	4TRIM2020	COFINS	51.722.722,37	<b>2.146.670,83</b>
11080.906726/2021-64	1TRIM2021	PISPASEP	12.177.081,59	<b>458.164,04</b>
11080.906727/2021-17	1TRIM2021	COFINS	55.984.245,45	<b>2.110.312,87</b>

Diante da concordância da Recorrente e do reconhecimento do crédito pela Unidade de Origem, resta restabelecida a quantia de R\$ 412.856,51, referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS vinculadas às c, com fundamento no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, bem como aos créditos presumidos previstos no art. 92-A da Lei nº 10.925/2004.

Prossegue-se, portanto, à análise das demais matérias controvertidas.

**CONSIDERAÇÕES INICIAIS - INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS SOBRE BENS E SERVIÇOS NECESSÁRIOS AO PROCESSO DE FABRICAÇÃO OU PRODUÇÃO DE MERCADORIAS DESTINADAS À VENDA.**

A matéria relativa ao conceito de insumo, no âmbito da não cumulatividade do PIS e da COFINS, é tema recorrente no CARF. A jurisprudência administrativa tem aplicado de forma uniforme o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, conforme previsto no art. 98, II, alínea “b”, e art. 99 da Portaria MF nº 1.634/2023.

O referido precedente foi posteriormente consolidado pela Administração Tributária por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, que passou a orientar a atuação fiscal quanto à interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Esse Parecer Normativo sistematiza os critérios de essencialidade e relevância, extraídos do julgamento do STJ, e estabelece parâmetros objetivos para o reconhecimento de créditos sobre bens e serviços empregados no processo de produção ou na prestação de serviços. Entre as diretrizes constantes no Parecer, destacam-se:

(a) somente se qualificam como insumos aqueles aplicados diretamente no processo produtivo ou de prestação de serviços, excluindo-se bens e serviços alocados em áreas administrativas e atividades de revenda;

(b) admite-se o creditamento não apenas sobre itens que compõem fisicamente o produto, mas também sobre aqueles necessários ao desenvolvimento das etapas produtivas;

(c) a utilização posterior ao término do processo produtivo não afasta, em situações específicas, a caracterização do insumo; e

(d) o conceito alcança insumos empregados na fabricação de outros insumos (“insumo do insumo”), desde que imprescindíveis às etapas subsequentes.

Em complemento, a IN RFB nº 2.121/2022 regulamentou definitivamente as regras de apuração e fiscalização da não cumulatividade, incorporando o entendimento jurisprudencial e técnico já consolidado.

Os arts. 175 e 176 detalham a base de cálculo dos créditos, reiterando que se consideram insumos todos os bens e serviços essenciais ou relevantes para a produção ou fabricação de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços, com enumeração exemplificativa das hipóteses admitidas. A instrução também lista, de forma expressa, situações que não configuram insumo, como custos administrativos, despesas alheias ao processo produtivo e gastos com bens do ativo imobilizado (salvo hipóteses legalmente previstas).

A regulamentação ainda reforça que itens exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar a atividade produtiva integram o conceito de insumo (art. 177), reafirmando que o parâmetro interpretativo principal permanece o da essencialidade e/ou relevância conforme delineado pelo STJ.

À luz da legislação e dos atos normativos mencionados, conclui-se que a análise do conceito de insumo deve ser feita caso a caso, considerando:

(i) as especificidades da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

(ii) o emprego efetivo do bem ou serviço nas etapas produtivas; e

(iii) a prova de sua indispensabilidade ou relevância ao resultado da produção ou da prestação de serviços.

Assim, não basta alegar a imprescindibilidade do bem — exige-se a demonstração concreta de como o insumo é consumido, aplicado ou utilizado no processo produtivo, conforme os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, que disciplinam a necessidade de prova adequada no processo administrativo fiscal.

Esse entendimento encontra respaldo em precedentes deste Tribunal Administrativo, inclusive no âmbito das Súmulas CARF nº 188 e nº 189. A Súmula 188 admite o crédito sobre fretes na aquisição de insumos não tributados, desde que autônomos e efetivamente onerados pelo PIS/COFINS. Já a Súmula 189 sedimenta o entendimento de que os “insumos do insumo”, especialmente na cadeia agrícola, geram direito ao creditamento.

De acordo com o contrato social, a Recorrente se dedica às seguintes atividades:

### III. DO OBJETO SOCIAL

**CLÁUSULA 3ª** – A Sociedade tem por objeto social:

- (a) Captação, resfriamento, comércio atacadista, importação e exportação de leite e de produtos do leite (CNAE 46.31-1/00);
  - (b) Comércio atacadista de alimentos para animais (CNAE 46.23-1/09);
  - (c) Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários (CNAE 46.92-3/00);
  - (d) Comércio atacadista de resíduos sólidos recicláveis (CNAE 4687-7/01, 4687-7/02 e 4687-7/03);
  - (e) Comércio de produtos alimentícios (CNAE 4639-7/01)
  - (f) Comércio varejista de laticínios (CNAE 47.21-1/03);
  - (g) Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente (CNAE 47.89-0/99);
  - (h) Criação de bovinos para leite (CNAE 01.51-2/02);
  - (i) Depósito de mercadorias em geral para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis (CNAE 5211-7/99);
  - (j) Exploração, por conta própria, do ramo de indústria e comércio do leite e seus derivados, incluindo, a fabricação de produtos do laticínio (CNAE 10.52-0/00);
  - (k) Fabricação de especiarias, molhos, temperos e condimentos (CNAE 10.95-3/00);
  - (l) Fabricação de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente (CNAE 10.99-6/99).
  - (m) Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis (CNAE 10.53-8/00);
  - (n) Importação e exportação de bens ou produtos relacionados às atividades acima listadas;
  - (o) Industrialização nacional e internacional para terceiros de produtos do laticínio (CNAE 82.99-7/99);
- 
- (p) Participação em outras sociedades, empresárias ou simples, como sócia ou acionista, de forma permanente ou temporária (CNAE 6463-8/00 e CNAE 6462-0/00);
  - (q) Preparação do leite (CNAE 10.51-1/00);
  - (r) Prestação de serviços de carga e descarga (CNAE 52.12-5/00);
  - (s) Prestação de serviços de resfriamento de leite para outras empresas (CNAE 82.99-7/99);
  - (t) Serviços combinados de escritório e apoio administrativo (CNAE 82.11-3/00);
  - (u) Transporte rodoviário de cargas intermunicipal, interestadual e internacional (CNAE 4930-2/02); e
  - (v) Transporte rodoviário municipal de carga em geral, exceto de produtos perigosos e mudanças (CNAE 4930-2/01).

Conclui-se que a Recorrente atua não apenas no comércio exterior, por meio da importação e exportação de mercadorias, mas também desenvolve atividades relacionadas à revenda, fabricação, prestação de serviços e transporte.

Dada a peculiaridade dos produtos comercializados, cumpre destacar a necessidade — aliás, a obrigatoriedade — de observância e cumprimento das normas editadas pela Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA, pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA<sup>2</sup> e pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, desde a aquisição do leite até sua disponibilização nas prateleiras. A título de exemplo, reproduzem-se as normas/portarias:

<sup>2</sup> <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/defesa-agropecuaria/suasa/regulamentos-tecnicos-de-identidade-e-qualidade-de-produtos-de-origem-animal-1/rtiq-leite-e-seus-derivados>

**GABINETE DO MINISTRO****PORTARIA Nº 146, DE 7 DE MARÇO DE 1996.**

O MINISTRO DE ESTADO DA AGRICULTURA, DO ABASTECIMENTO E DA REFORMA AGRÁRIA, no uso da atribuição que lhe confere o Art. 87, II, da Constituição da República, e nos termos do disposto no Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal, aprovado pelo Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952, alterado pelo Decreto nº 1.255, de 25 de junho de 1962, alterado pelo Decreto nº 1.812 de 08 de fevereiro de 1996 e

Considerando as Resoluções Mercosul/GMC números 69/93, 70/93, 71/93, 72/93, 82/93, 16/94, 43/94, 63/94, 76/94, 78/94 e 79/94 que aprovam os Regulamentos Técnicos de Identidade e Qualidade dos Produtos Lácteos;

Considerando a necessidade de Padronização dos Métodos de Elaboração dos Produtos de Origem Animal no tocante aos Regulamentos Técnicos de Identidade e Qualidade dos Produtos Lácteos, resolve:

**Art. 1º Aprovar os Regulamentos Técnicos de Identidade e Qualidade dos Produtos Lácteos em anexo.**

**Art. 2º Os Regulamentos Técnicos de Identidade e Qualidade dos Produtos Lácteos aprovados por esta Portaria, estarão disponíveis na Coordenação de Informação Documental Agrícola, da Secretaria de Desenvolvimento Rural do Ministério da Agricultura do Abastecimento e da Reforma Agrária.**

**Art. 3º Esta Portaria entra em vigor 60(sessenta) dias após a data de sua publicação.**

JOSÉ EDUARDO DE ANDRADE VIEIRA

**DECRETO Nº 9.013, DE 29 DE MARÇO DE 2017**

Regulamenta a Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950, e a Lei nº 7.889, de 23 de novembro de 1989, que dispõem sobre a inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, caput, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto na Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950, e na Lei nº 7.889, de 23 de novembro de 1989,

DECRETA:

## TÍTULO I

## DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES E DO ÂMBITO DE ATUAÇÃO

## CAPÍTULO I

## DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o regulamento da inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal, que disciplina a fiscalização e a inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal, instituídas pela Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950, e pela Lei nº 7.889, de 23 de novembro de 1989.

§ 1º As atividades de que trata o caput, de competência da União, serão executadas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

§ 2º As atividades de que trata o caput devem observar as competências e as normas prescritas pelo Sistema Nacional de Vigilância Sanitária - SNVS.

Estabelecidos, portanto, os critérios legais (matéria de direito), passa-se ao exame do caso concreto (matéria de fato).

**SERVIÇOS DE FRETE.**

Em síntese, quatro serviços de frete não foram aceitos como insumos pela fiscalização: (i) fretes de transferência entre filiais de produtos acabados; (ii) fretes classificados

como “outras operações/remessas” (transporte de máquinas e equipamentos industriais, como empilhadeiras e bombas hidráulicas); (iii) fretes de remessa e retorno para conserto; e (iv) fretes de remessa/retorno de armazenagem de produtos acabados.

Tais rubricas não se qualificam como insumos, razão pela qual foram corretamente desconsideradas. Trata-se dos seguintes serviços:

**a)** Fretes de transferência entre filiais de produtos acabados, os quais se referem a operações de logística interna posteriores ao processo produtivo.

**b)** Fretes classificados como “outras operações/remessas”, relacionados ao transporte de máquinas e equipamentos industriais, tais como empilhadeiras e bombas hidráulicas, sem relação direta com o processo produtivo e sem demonstração, por parte da Recorrente, da relevância desses serviços para tal finalidade.

**c)** Fretes de remessa e retorno para conserto, igualmente estranhos às etapas produtivas e sem comprovação da relevância do serviço no processo produtivo.

**d)** Fretes de remessa/retorno de armazenagem de produtos acabados, característicos de operações logísticas e, portanto, alheios ao conceito de insumo.

Nenhum desses serviços se enquadra nos critérios de essencialidade ou relevância delineados pelo Superior Tribunal de Justiça, tampouco nas hipóteses previstas na IN RFB nº 2.121/2022 ou no Parecer Normativo COSIT nº 05/2018

### **SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM.**

Em relação aos serviços glosados, verifica-se que as rubricas impugnadas correspondem a serviços de armazenagem por 15 dias, serviços de armazenagem realizados por operador logístico, serviços de contratação de armazenagem, serviços de contratação de armazenagem de produtos, serviços de armazenagem relacionados a carga e descarga e serviços de armazenagem de produtos acabados refrigerados. Tais serviços foram desconsiderados pela fiscalização por não se enquadrarem no conceito de insumo apto a gerar crédito de PIS/COFINS, conclusão que se confirma à luz do processo produtivo detalhadamente descrito pela própria Recorrente.

O conjunto de informações técnicas reproduzido nos autos demonstra que todo o processo industrial — desde o recebimento do leite cru, passando por etapas de pasteurização, UHT, produção de leite em pó, condensado, manteiga, produtos especiais e fracionamento — ocorre integralmente no interior das unidades fabris, em sequência contínua, controlada e dependente de condições específicas de higiene, temperatura e integridade sanitária.

Nas diversas etapas, identifica-se que a armazenagem essencial ao processo corresponde exclusivamente aos silos internos, tanques assépticos, equipamentos de transição e

estruturas próprias de retenção intermediária do produto, todos instalados e integrados fisicamente à linha de produção processo industrial — desde o recebimento do leite cru, passando por pasteurização, UHT, produção de leite em pó, leite condensado, manteiga, produtos especiais, fracionamento e demais operações — ocorre integralmente **dentro das unidades fabris**, em etapas **contínuas, controladas e dependentes de condições estritamente sanitárias e térmicas**;

Em nenhuma etapa do processo fabril a empresa indica a necessidade de recorrer a armazenagem externa, por terceiros, para possibilitar a produção. Ao contrário, a descrição fornecida evidencia que a produção depende exclusivamente da estrutura fabril interna, acompanhada das operações obrigatórias de higienização CIP, controle térmico e manipulação imediata da matéria-prima e dos produtos intermediários.

Os serviços glosados, por sua vez, referem-se à armazenagem de produtos acabados, inclusive em câmara frigorificada, à estocagem temporária por limitações de espaço físico, à armazenagem prestada por operadores logísticos e à movimentação e guarda de mercadorias já envasadas, paletizadas e prontas para distribuição. Trata-se, portanto, de atividades que ocorrem somente após a finalização do produto, com finalidade exclusivamente logística e comercial, sem qualquer interferência ou impacto sobre a transformação industrial do leite ou derivado.

À luz do entendimento vinculante do Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.221.170/PR, do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 e das disposições da IN RFB nº 2.121/2022, somente se qualificam como insumos os bens e serviços essenciais ou relevantes ao resultado do processo produtivo.

Os serviços de armazenagem ora discutidos não se conectam com nenhuma etapa tecnológica ou operacional da fabricação, não atuam sobre a matéria-prima, não são exigidos por norma sanitária para viabilizar a produção e não são necessários para a continuidade da linha industrial. A sua função é restrita ao fluxo de distribuição, à gestão de estoques e ao atendimento da demanda comercial — atividades posteriores ao processo produtivo e, portanto, estranhas ao conceito de insumo

Diante desse cenário, e considerando que a própria Recorrente descreve um processo industrial que não depende de armazenagem externa para ocorrer, conclui-se que os serviços glosados configuram meras atividades logísticas, sem essencialidade ou relevância para a produção, não atendendo aos critérios jurídicos estabelecidos pelo STJ e pela Receita Federal.

Desse modo, impõe-se a manutenção da glosa efetuada pela fiscalização.

#### **SERVIÇOS DE AR-CONDICIONADO.**

Consta dos autos que foram mantidas as glosas relativas aos serviços de instalação e manutenção de aparelhos de ar-condicionado, incluindo serviços de contratação de administração de vestiário, bem como serviços de manutenção preventiva de unidades de 7.000 BTUs, 24.000 BTUs e 36.000 BTUs. A fiscalização entendeu que tais despesas se relacionam às áreas administrativas do contribuinte e, por essa razão, não se qualificam como insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS.

A análise do processo produtivo apresentado pela própria Recorrente confirma que todas as etapas industriais — recebimento, análise laboratorial, pasteurização, processamento UHT, produção de leite em pó, condensado, manteiga, produtos especiais e fracionamento — são desenvolvidas em instalações produtivas específicas, compostas por tanques, silos, tubulações sanitárias, linhas de envase e sistemas de higienização CIP.

Em nenhuma dessas etapas se identifica a utilização ou a dependência de sistemas de climatização por ar-condicionado para viabilizar a transformação industrial da matéria-prima ou garantir a continuidade do processo fabril.

O processo produtivo descrito evidencia que as condições térmicas essenciais ao processamento do leite e derivados são obtidas por equipamentos industriais próprios, tais como pasteurizadores, trocadores de calor, câmaras térmicas e sistemas de refrigeração específicos, integrados diretamente ao fluxo produtivo. A climatização por ar-condicionado não desempenha qualquer função técnica indispensável ao aquecimento, resfriamento, esterilização, padronização ou estabilização dos produtos.

Tampouco figura entre os requisitos sanitários obrigatórios para o processamento de lácteos indicados nas normas que regulam o setor, cuja ênfase recai sobre higienização, controles laboratoriais, temperatura da matéria-prima, pasteurização, esterilização e manutenção de equipamentos industriais.

Da mesma forma, os serviços relativos à administração de vestiários não apresentam relação de essencialidade ou relevância com a execução das etapas fabris. Ainda que os trabalhadores necessitem de condições mínimas de acomodação e troca de vestimentas, tais despesas configuram custos de suporte administrativo, sem impacto direto na transformação da matéria-prima ou na obtenção do produto final. A legislação sanitária exige o uso de EPIs, limpeza e higienização adequada, mas não impõe a contratação de serviços de administração de vestiários como elemento técnico do processo produtivo.

Diante do detalhamento fornecido pela Recorrente, constata-se que os itens glosados não integram o fluxo industrial, não são consumidos no processo, não contribuem para modificar a matéria-prima, não atuam sobre a segurança sanitária do produto e não são exigidos pelas normas técnicas que disciplinam a fabricação de lácteos. Trata-se de despesas típicas de

infraestrutura administrativa, voltadas ao conforto ambiental, organização de espaços ou manutenção predial, sem relação direta ou indireta com a produção em si.

À luz do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR e consolidado pelo Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, apenas se qualificam como insumos os bens e serviços essenciais ou relevantes à atividade fim, o que não se verifica nos serviços ora analisados. A própria descrição do processo produtivo reforça a inexistência de vínculo funcional entre os serviços glosados e o resultado industrial.

Assim, corretamente concluiu a fiscalização que tais despesas correspondem a atividades administrativas e, por essa razão, não se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento. Mantêm-se, portanto, as glosas efetuadas.

## **PALLETS.**

Da análise conjunta das provas constantes dos autos, notadamente o laudo técnico apresentado pela Recorrente e a descrição minuciosa do processo produtivo de leite e derivados, verifico que as rubricas relativas à aquisição de pallets, remessa e retorno de pallets, remessa e retorno de mercadorias remetidas para conserto, serviços de carga e descarga de pallets, serviços de triagem, serviços de repaletização de produtos acabados, bem como a utilização de pallets de madeira e plástico, apresentam relação direta e necessária com a dinâmica produtiva da contribuinte.

Embora inicialmente alguns argumentos se confundissem com aqueles vinculados aos serviços de frete para devolução de mercadorias vendidas — já analisados em tópico próprio —, o conjunto probatório específico referente aos pallets demonstra tratar-se de insumos cuja utilização é intrínseca ao fluxo operacional dos produtos lácteos.

O laudo técnico descreve que, logo após o envase e a embalagem, produtos como leite em pó, leite UHT, manteiga e demais derivados são imediatamente organizados sobre pallets por paletizadoras automatizadas, sendo estabilizados com filme stretch ou stretch hood e encaminhados, por empilhadeiras, aos depósitos refrigerados ou convencionais. Registra também que, nas áreas com contato direto com os alimentos, são utilizados pallets plásticos, evitando-se contaminação. Ademais, evidencia-se que a movimentação interna dos produtos — desde o final do processo industrial até sua estocagem — depende estruturalmente dessas plataformas.

O mesmo laudo aponta situações que exigem a constante movimentação, reforma, devolução ou substituição de pallets, seja por desgaste decorrente da operação, seja pela necessidade de adequação às linhas de produção e armazenamento das distintas unidades fabris e centros de distribuição. Os documentos anexados ilustram, inclusive, serviços de reforma,

carregamento, descarregamento e transporte de pallets vinculados diretamente ao funcionamento rotineiro do processo industrial.

Ainda que a legislação sanitária (como a IN 77/2018 do MAPA) não estabeleça obrigação expressa de uso de pallets, o conjunto de evidências demonstra que, na realidade operacional da Recorrente, os pallets integram o método produtivo, garantindo a integridade das embalagens, a estabilidade da carga e o adequado encaminhamento dos produtos logo após sua fabricação. Essa funcionalidade é especialmente relevante diante da natureza perecível dos itens produzidos e da fragilidade das embalagens utilizadas no setor alimentício.

Dessa forma, diferentemente de despesas meramente logísticas externas, os pallets e os serviços que lhes são correlatos — reforma, remessa e retorno, repaletização, carga e descarga — não se situam apenas na etapa posterior de comercialização, mas atuam como elementos essenciais na transição entre a linha produtiva e o armazenamento imediato, compondo etapa indispensável para que os produtos deixem a linha fabril em condições adequadas.

À luz do critério de essencialidade previsto no entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.221.170/PR) e considerando-se a comprovação material das etapas do processo produtivo, concluo que os gastos analisados se enquadram como insumos aptos a gerar créditos.

Assim, dou provimento ao recurso para reverter as glosas referentes à aquisição de pallets, remessa e retorno de pallets, serviços de conserto, carga e descarga, triagem, repaletização e demais serviços vinculados à utilização e movimentação desses itens no processo produtivo da Recorrente.

### **AQUISIÇÕES DE BENS A ALÍQUOTA ZERO.**

No tocante às aquisições de bens sujeitos à alíquota zero de PIS e Cofins, conforme previsão do art. 12 da Lei nº 10.925/2004, verifica-se que a Recorrente apropriou créditos relativos a insumos como adubos, fungicidas, herbicidas, açúcar, queijo parmesão, soro de leite e outros produtos beneficiados pela desoneração.

Ainda que tais itens integrem a cadeia de suprimentos vinculada à produção de lácteos — seja como insumos diretos na fabricação de derivados do leite, seja como elementos essenciais ao programa de fomento agrícola destinado aos produtores rurais que abastecem a indústria — a sistemática legal é clara ao vedar o creditamento nas hipóteses em que a entrada seja tributada à alíquota zero, em razão da inexistência de ônus fiscal a recuperar.

Tendo o legislador adotado, nesses casos, tratamento fiscal diferenciado que elimina a incidência das contribuições sobre a aquisição, não há base jurídica para a geração de crédito, independentemente da essencialidade econômica do item para a atividade industrial da Recorrente.

Assim, correta a glosa efetuada pela fiscalização, uma vez que os bens enquadrados nos incisos I, II, XII, XIII e XXII do art. 12 da Lei nº 10.925/2004 não dão direito a crédito de PIS/Cofins, devendo ser mantido o ajuste promovido.

### **OUTROS BENS E SERVIÇOS.**

No conjunto das despesas glosadas pela fiscalização, constam rubricas heterogêneas, tais como devolução de venda de produtos lácteos, serviços de carga e descarga de produtos acabados, serviços de movimentação e separação de produtos acabados, movimentação tipo cross-docking, serviços de veiculação de mídia institucional e de produtos, serviços técnicos educacionais, aquisição de pallets de madeira, cadeados, camisetas para merchandising, cargas de ar-condicionado, despesas de hospedagem, entre outros.

A análise deve ser realizada à luz do processo produtivo e do laudo técnico apresentados pela Recorrente, restringindo-se a identificar, de forma objetiva, quais gastos demonstraram essencialidade ou relevância operacional no contexto da produção de lácteos.

Como se observa do laudo técnico e da descrição pormenorizada das etapas industriais — que compreendem a recepção, análise laboratorial, pasteurização, processamento térmico, envase, paletização e encaminhamento imediato para depósito — a movimentação dos produtos recém-acabados depende de operações internas de reorganização, consolidação e transferência entre fábricas e centros de distribuição.

Nesse sentido, os serviços de movimentação e cross-docking revelam-se indispensáveis à formação dos lotes, à adequação das quantidades demandadas pelos clientes e ao fluxo integrado da cadeia logística da Recorrente, cuja produção é altamente perecível e distribuída em âmbito nacional.

O próprio laudo demonstra que a empresa opera com múltiplas plantas e centros de distribuição, tornando necessária a recombinação rápida dos itens após sua fabricação. Assim, reconheço a essencialidade dessas operações e dou provimento para afastar a glosa referente às atividades de movimentação/cross-docking diretamente vinculadas aos produtos lácteos acabados.

Quanto aos pallets de madeira, o laudo técnico esclarece que, embora pallets plásticos sejam utilizados nas áreas de contato direto com alimentos, os pallets de madeira

desempenham papel estrutural na movimentação e armazenagem dos produtos acabados, permitindo sua acomodação por empilhadeiras, estabilização da carga com filme stretch e organização nos depósitos.

Trata-se de insumo de uso contínuo, que viabiliza a transição entre a linha produtiva e o armazenamento imediato, preservando a integridade das embalagens. À vista disso, reconheço que os pallets de madeira, bem como sua movimentação necessária, apresentam relação funcional com o processo industrial descrito, razão pela qual dou provimento para reverter a glosa correspondente.

No tocante aos fretes e custos relacionados à devolução de venda de produtos lácteos, verifica-se que, dada a natureza perecível dos produtos e as longas distâncias percorridas na distribuição nacional, as devoluções constituem etapa inerente ao ciclo operacional, assegurando a manutenção da qualidade e evitando destinações inadequadas ou riscos sanitários. Esses fretes não se configuram como despesas comerciais ordinárias, mas como parte da logística essencial associada à integridade e segurança dos produtos fabricados.

Assim, reconheço a necessidade desses gastos e dou provimento para afastar a glosa nas hipóteses comprovadamente vinculadas à devolução de produtos lácteos acabados.

Por outro lado, as demais despesas mencionadas — serviços de carga e descarga genéricos, separação de produtos acabados, serviços de mídia institucional ou de marketing, serviços técnicos educacionais, aquisição de cadeados, camisetas para merchandising, carga de ar-condicionado, hospedagem, entre outras — não apresentam, no conjunto probatório, qualquer demonstração de essencialidade ao processo de fabricação de lácteos.

Tais rubricas se inserem em atividades administrativas, comerciais, promocionais ou de apoio geral, alheias às etapas industriais que transformam a matéria-prima em produto final. À vista disso, mantenho as glosas referentes a todas essas despesas, por ausência de vínculo direto com o processo produtivo.

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso, apenas para reconhecer como essenciais e, portanto, aptas à reversão das glosas, as seguintes categorias: (i) movimentação/cross-docking de produtos lácteos acabados, (ii) pallets de madeira utilizados na movimentação e armazenagem imediata dos produtos, e (iii) despesas com devolução de venda de produtos lácteos.

#### **VERBAS CONTRATUAIS – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.**

No que se refere ao aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e Cofins, reconheço que a legislação permite sua utilização em períodos subsequentes, desde que comprovados documentalmente, vinculados à atividade tributada e respeitado o prazo

decadencial previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910/1932, aplicável por força do §1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Também afastou, para este processo, a exigência de que a escrituração extemporânea esteja condicionada à prévia retificação da EFD-Contribuições, por entender que tal requisito não constitui elemento essencial à própria existência do direito creditório, mas apenas formalidade instrumental.

Todavia, ainda que se admita o crédito extemporâneo, não é possível reconhecê-lo no caso concreto, pois os créditos relativos às competências de 09/2015, 10/2015, 12/2015, 01/2016 e 02/2016 foram informados após o prazo prescricional, como demonstrado nos autos. Ressalte-se que a própria Recorrente não impugnou a ocorrência da prescrição, deixando incontroverso o fato de que os créditos foram apropriados além do limite legal. Assim, o indeferimento não decorre da natureza extemporânea do crédito, mas exclusivamente da perda do direito em razão do decurso do prazo prescricional.

Quanto às verbas contratuais pagas a clientes — tais como verbas de fidelidade, marketing, inauguração, espaço promocional e congêneres — o laudo técnico e a natureza da atividade da Recorrente deixam inequívoco que tais dispêndios não integram o processo fabril de produtos lácteos.

A empresa dedica-se à produção industrial de leite e derivados, cujas etapas produtivas estão detalhadamente descritas no laudo, envolvendo recepção do leite cru, análise laboratorial obrigatória, pasteurização, evaporação, homogeneização, secagem, envase, paletização e armazenamento técnico.

Em nenhuma dessas etapas há utilização ou interferência das verbas comerciais pagas ao varejo, que representam, isto sim, custos mercadológicos voltados à promoção de vendas, à negociação de espaços em pontos de venda e ao incremento de relacionamento comercial. Tais dispêndios constituem despesas tipicamente comerciais, alheias ao ciclo produtivo e, portanto, inidôneas para geração de créditos de PIS/Cofins, conforme reiterado entendimento fiscal e jurisprudencial, inclusive administrativo.

Diante desse conjunto, concluo que as verbas contratuais não se qualificam como insumos, por ausência de essencialidade ou relevância ao processo produtivo de lácteos e, cumulativamente, porque parte dos créditos foi lançada de forma extemporânea sem observância das condições normativas para sua regularização após o início do procedimento fiscal.

Assim, mantêm-se as glosas, seja pela natureza não produtiva das verbas, seja pela impossibilidade de reconhecimento do crédito extemporâneo nas circunstâncias do caso concreto.

## **CONCLUSÃO.**

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para reverter as glosas exclusivamente em relação aos seguintes bens e serviços:

(i) aquisição de pallets, incluindo pallets de madeira e plástico, bem como os serviços diretamente associados à sua utilização, tais como remessa e retorno, reforma, carga e descarga, triagem e repaletização;

(ii) serviços de movimentação e cross-docking;

(iii) pallets de madeira, quando utilizados na movimentação e armazenagem imediata dos produtos;

(iv) fretes associados à devolução de vendas de produtos lácteos; e,

(v) acolher o resultado da diligência de e-fls. 852/857 para reconhecer o crédito apurado pela Unidade de Origem.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel, redator designado.

Superadas as questões decididas por unanimidade nos termos do voto da Relatora, o Colegiado entendeu por bem, em que pesem os argumentos trazidos no voto vencido, rejeitar, por maioria de votos, a nulidade do acórdão recorrido e manter, por voto de qualidade, as glosas sobre os fretes associados à devolução de vendas de produtos lácteos e aos serviços de movimentação e cross-docking.

Como Conselheiro designado para redigir o voto vencedor, passo a esclarecer as razões de decidir abordadas pelo Colegiado nesses três pontos específicos.

### **1) Nulidade do acórdão recorrido**

A recorrente alega que a DRJ deixou de analisar o conjunto fático-probatório constante dos autos, em especial o laudo técnico elaborado por empresa independente; se limitou a reiterar glosas com base em afirmações genéricas, sem relacionar suas conclusões às peculiaridades operacionais da empresa e que teria violado o princípio da motivação previsto no art. 50 da Lei nº 9.784/1999, pois a decisão não expôs as razões fáticas e jurídicas que justificaram a manutenção das glosas, impedindo a plena compreensão do decisum e configurando cerceamento do direito de defesa.

Não é o que se verifica no caso concreto.

A DRJ efetuou as análises de cada uma das glosas efetuadas pela fiscalização, de acordo com os critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ no REsp nº 1.221.770 e com os elementos constantes no processo que entendeu pertinentes, formando a sua convicção e chegando às suas conclusões. A recorrente, de forma absolutamente legítima, não concordou com tal análise e apresentou recurso voluntário. Cabe, então, ao CARF também fazer a sua análise de mérito.

O recurso voluntário afirma que “é evidente que a Recorrente carece de elementos capazes e suficientes para compreender os motivos pelos quais foi realizada a manutenção das glosas efetuadas, o que reclama, inevitavelmente, o reconhecimento da nulidade do v. acórdão por carência de fundamentação e cerceamento ao seu direito de defesa”.

Não parece que tenha ocorrido cerceamento de defesa e nem que a recorrente não teria elementos para compreender os motivos de manutenção das glosas. O próprio recurso voluntário, com 58 páginas, mostra que a empresa tem, sim, conhecimento do assunto e possibilidade de rebater o que foi decidido na primeira instância.

O laudo técnico apresentado pela empresa de atuação independente estava anexado ao processo e era de conhecimento da DRJ. Tal laudo foi, inclusive, citado em 04 oportunidades no acórdão recorrido.

No relatório do acórdão da DRJ, foram resumidas as irregularidades apontadas pela fiscalização bem como a atividade da recorrente e todas as demais alegações apresentadas pela empresa na manifestação e inconformidade.

O acórdão tratou do conceito de insumo de acordo com o já citado REsp nº 1.221.770. Importante tal análise. A própria manifestação de inconformidade abordou esse assunto em mais de 06 páginas.

Em seguida, o acórdão recorrido tratou das glosas de créditos em “Despesas que Permanecem Fora do Conceito de Insumo; Despesas de Armazenagem e Fretes Entre Estabelecimentos da Empresa; Pallets de Madeira. Serviços de Repaletização. Fretes de Remessa e Retorno de Pallets. Serviços de Movimentação Paletizado. Serviços de Carga e Descarga Paletizada; Crédito Sobre Aquisições de Bens Sujeitos à Alíquota Zero; Fretes nas Compras de Bens Não Sujeitos à Tributação e Do Crédito Presumido – Frete na Aquisição de Leite in Natura”.

No relatório do acórdão, são resumidas as irregularidades apontadas pela fiscalização bem como a atividade da recorrente e todas as demais alegações apresentadas pela empresa na manifestação de inconformidade.

No mais, não ocorreu nenhuma das circunstâncias previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que pudessem representar nulidade ou improcedência do acórdão recorrido:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Os documentos foram emitidos por autoridade competente e, como já descrito, não houve, em nenhum momento, preterição do direito de defesa.

Não existem, assim, motivos que justifiquem a nulidade do acórdão recorrido.

## **2) Glosas sobre os fretes associados à devolução de vendas de produtos lácteos**

Com relação a este item, cumpre salientar que não existe nenhuma previsão legal que permita o creditamento sobre fretes nas devoluções de vendas.

Os fretes associados à devolução de vendas não se confundem com o próprio frete na operação de venda e nem integram o conceito de insumo.

Pelo contrário, o entendimento é que os fretes associados à devolução de vendas devem ser tratados como os serviços de carga e descarga genéricos, separação de produtos acabados, serviços de mídia institucional ou de marketing, serviços técnicos educacionais, aquisição de cadeados, camisetas para merchandising, carga de ar-condicionado, hospedagem, dentre outros, que correspondem a dispêndios não essenciais ao processo de fabricação de lácteos, não se caracterizando como insumos, e nem se caracterizando como frete na operação de vendas. Essa rubrica se insere em atividades administrativas ou comerciais alheias às etapas industriais que transformam a matéria prima em produto final, não tendo vínculo direto com o processo produtivo.

A glosa deve, assim, ser mantida.

## **3) Serviços de movimentação e cross-docking**

Trata-se de movimentação de produtos acabados em operações de reorganização, consolidação e transferência entre fábricas e centros de distribuição.

Os serviços de movimentação de produtos acabados são executados após o encerramento do processo produtivo, portanto não podem ser considerados insumo, não gerando direito a crédito para as contribuições não cumulativas.

Esse entendimento está consolidado no CARF através de súmulas que, ainda que eventualmente não se apliquem exatamente a todas as movimentações do caso em tela, trazem o posicionamento claro deste Conselho:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

**SÚMULA CARF Nº 232**

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025 As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-015.131, 9303-015.265, 9303-015.949.

O acórdão recorrido não merece, então, reparos neste ponto.

**Conclusão**

Assim, o entendimento é o de que a preliminar de nulidade do acórdão recorrido deve ser rejeitada e que as glosas relativas a fretes associados às devoluções de vendas e serviços de movimentação e cross-docking devem ser mantidas.

*Assinado Digitalmente*

**Fábio Kirzner Ejchel**