MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**11080.734377/2019-58**
ACÓRDÃO	3101-002.636 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LACTALIS DO BRASIL - COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE LATICINIOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019

CONCEITO DE INSUMOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. TESTE DE SUBTRAÇÃO E PROVA.

A partir do conceito de insumos firmado pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos Recursos Repetitivo), à Receita Federal consolidou o tema por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

São premissas a serem observadas pelo aplicador da norma, caso a caso, a essencialidade e/ou relevância dos insumos e a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário), além das demais hipóteses legais tratadas no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS INACABADOS E MATÉRIA PRIMA. CRÉDITO CONCEDIDO.

Evidenciada a necessidade de transporte intercompany de produtos inacabados, e/ou de matéria prima (leite cru), para a continuidade ou início do processo produtivo do bem comercializado, a despesa com o frete é passível de creditamento.

FRETE. COMPRA DE MATÉRIA PRIMA. REMESSA DE INSUMOS PARA LABORATÓRIO. CRÉDITO RECONHECIDO.

O frete contratado para o transporte de matéria prima é despesa dedutível, quando registrado e tributado de forma autônoma em relação a matéria prima adquirida (Súmula Vinculante CARF nº 188).

Exigido pelo Ministério da Agricultura e Pecuária a análise laboratorial do leite cru ou in natura para controle da qualidade, as despesas contraídas sobre o frete para remessa de amostras é custo passível de creditamento já que imposto por norma legal.

DOCUMENTO VALIDADO

DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE PRODUTOS ACABADOS. AQUISIÇÃO DE PALLETS, SERVIÇOS DE REFORMA, REMESSA PARA CONSERTO E RETORNO. CRÉDITO RECONHECIDO.

Considerando a natureza da atividade desempenhada pela contribuinte, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e dada a necessidade de contratação de armazéns com terceiros para depósito das mercadorias inacabadas ou acabadas os custos são dedutíveis a teor do artigo 3º das leis das contribuições.

Da mesma forma em relação os gastos com aquisição de pallets e sua reforma, uma vez que preservam a integridade das embalagens e a qualidade das mercadorias no deslocamento, armazenamento, empilhamento e proteção dos produtos alimentícios.

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS. CARGA E DESCARGA. TRANSBORDO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Os serviços contratados de carga e descarga, cross docking e picking (separação e movimentação de mercadorias) transbordo são executados após o encerramento do processo produtivo, portanto não podem ser considerados insumo e, via de consequência, não geram direito a crédito da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, na forma a seguir. 1) Por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de créditos relativas às seguintes rubricas: a) fretes de produtos inacabados ou de matéria prima entre estabelecimentos da recorrente (remessa e retorno para industrialização); b) fretes na compra de matéria prima com alíquota zero; c) armazenagem de produtos acabados, votou pelas conclusões o Conselheiro Renan Gomes Rego; d) serviços portuários de carga e descarga, e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos que não sejam acabados (ex. matéria-prima e produtos inacabados); d) aquisição de pallets e serviços de reforma, remessa para conserto e retorno, carga e descarga e carregamento dos pallets; e) fretes na remessa de insumos para laboratórios. Também por unanimidade de votos, por negar provimento ao recurso voluntário em relação às seguintes rubricas: a) fretes utilizados na devolução (de compras, vendas e revendas), votou pelas conclusões a Conselheira Laura Baptista Borges; b) serviços de manutenção e instalação utilizados como insumos; c) aquisição de materiais de uso e consumo e sobre serviços gerais. 2) Por maioria de votos, em negar provimento em relação a fretes de produtos acabados, vencidos os Conselheiros Renan Gomes Rego e Laura Baptista Borges e dar provimento em relação a fretes no transporte de descarte de leite cru, vencido o Conselheiro Renan Gomes Rego. e 3)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Pelo voto de qualidade, em negar provimento em relação aos serviços portuários de carga e descarga, e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos acabados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-002.630, de 23 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 11080.731623/2020-53, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem. O pedido é referente ao crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

> ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019
>
> Ementa: 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.

Irresignada com a decisão da DRJ, a empresa solicita:

> "Ante o exposto, requer que seja recebido e processo 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 n° 70.235/72, e art. 38 da Lei nº 9.784/99."

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão,

transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à tempestividade, ao conhecimento e ao mérito, ressalvado os serviços portuários de carga e descarga e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos acabados**,** transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

> O recurso voluntário além de tempestivo, preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.
>
> Depreende-se do relatório que o cerne precípuo do debate circunda o conceito de insumos e os critérios legais para fruição do crédito de PIS e COFINS não cumulativos, à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.
>
> Em primeira instância restaram mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização concernentes:
>
> - Frete entre estabelecimentos (i) de produtos acabados; (ii) remessa para industrialização; e (iii) compra de matéria prima com alíquota zero;
>
> - Armazenagem de produtos acabados;
>
> - Serviços de carga e descarga; e,
>
> - Despesas com (i) pallets; e (ii) frete de devolução de compras.
>
> Portanto, a lide repousa sobre tais rubricas.
>
> **- CONCEITO DE INSUMOS. PROVAS DOS AUTOS.**
>
> A matéria de insumos no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e a COFINS é constantemente debatida no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo aplicado por seus conselheiros a tese fixada no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, até mesmo em razão da obrigatoriedade contida na alínea 'b', inciso II do art. 98[1] e art. 99[2], ambos da Portaria MF nº 1.634/2023).

[1] Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.
Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado,
acordo internacional, lei ou decreto que:
[omissi]
II - fundamente crédito tributário objeto de:
[omissi]
b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
[omissi]

DOCUMENTO VALIDADO

Parametrizados os critérios para fruição do crédito sob as hipóteses contidas no art. 3º Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, foram editados pela Receita Federal do Brasil o Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018 e a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, está que reforça e consolida as regras envoltas às contribuições de modo a legitimar as viabilidades de apuração dos insumos, inclusivo para insumos sobre insumos.

Sendo mais recente, reproduz-se o referido ato infralegal:

> **Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):
>
> **I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e**
>
> **II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.**
>
> **§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).
>
> § 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.
>
> § 3º Excetua-se do disposto no inciso II do caput, o pagamento de que trata o inciso I do art. 421, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).
>
> § 4º Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).
>
> **Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção**

---

[2] Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; eLei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;

XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;

DOCUMENTO VALIDADO

XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;

VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;

IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;

X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

[omissis]

DOCUMENTO VALIDADO

> **Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.**
>
> (grifos nossos)

A fim de harmonizar o posicionamento do Tribunal Administrativo com o do Superior Tribunal de Justiça e da Receita Federal, que novas Súmulas foram aprovadas pelo CARF, consistindo:

> **Súmula CARF nº 188.** É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. (Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348).
>
> **Súmula CARF nº 189.** Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas. (Acórdãos Precedentes: 9303-014.147; 9303-014.128; 9303-009.313).

Como reflexo, as controvérsias que circundavam o conceito de insumos ficaram claras e limitadas a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação dos serviços pela contribuinte; recaindo sobre o julgador, a partir da análise da atividade e operação empresarial da contribuinte (objeto societário), identificar e motivar quais bens e serviços são essências e/ou relevantes que, se subtraídos, implicam em prejuízos ou, até mesmo, inviabiliza a consecução das atividades empresarias da contribuinte (teste da subtração).

Sob esse viés, trazer aos autos os pontos de discordância e provas acerca dos bens e serviços adquiridos e enquadrados como insumos não só dão suporte ao julgador como, precipuamente cumpre-se o requisito legal de instauração do contencioso administrativo, cujo pano de fundo são o exercício do contraditório e da ampla defesa pela contribuinte.

Retomando os fatos, os principais elementos de prova colacionados pela recorrente são laudo técnico de seu processo produtivo (e-fl. 619 e ss.), e notas fiscais fornecidas por amostragem (e-fl. 761 e ss.), além do contrato social (e-fl. 399), juntados, ainda, em fase de manifestação de inconformidade.

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

DOCUMENTO VALIDADO

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 só no comércio exterior ao importar e exportar mercadorias, como, ainda, realiza atividades relacionadas à revenda, fabricação, prestação de serviços e de transportes.

Dada a peculiaridade dos produtos comercializados, cumpre ainda apontar à necessidade, aliás, obrigatoriedade de observância e cumprimento de normas editadas pela Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA, pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA[3] e pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, desde a aquisição do leite até sua disponibilização nas prateleiras. A título de exemplo reproduz-se às normas/portarias:

[3] 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

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 p lo 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 do 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.

Feito o introito, passo a análise das glosas efetuadas pela fiscalização.

- FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Em síntese, três serviços de frete realizados entre estabelecimentos da recorrente não foram aceitos como insumos pela fiscalização, sendo eles de: (i) produtos acabados; (ii) remessa para industrialização; e (iii) compra de matéria prima com alíquota zero.

Os argumentos deduzidos pela DRJ estão alicerçados na ausência de previsão para apuração de créditos das contribuições sociais sobre frete despendidos entre estabelecimentos da mesma empresa, eis que a legislação alcança, apenas, os fretes relacionados à operação de venda. Traslada-se trecho:

> (...)
>
> 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.
>
> **Despesas de Armazenagem e Fretes Entre Estabelecimentos da Empresa**
>
> Sobre a questão, já se destacou nesse voto o que consta (itens 8 e 56) do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018, do qual se extrai que, não se incluindo no conceito de insumo e não se referindo a operação de venda, dispêndios com fretes entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica não permitem apuração de crédito. Em outras palavras, dispêndio com transporte entre estabelecimentos da empresa não permite aproveitamento de crédito por não se confundir com frete na operação de venda, nem integrar o conceito de insumo. Impõe-se, pois, a manutenção das glosas procedidas pela Fiscalização.
>
> (...)
>
> Desse modo, inexiste 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.

Em contrapartida, a recorrente sustenta que os serviços são necessários, *quiça* essenciais para a continuidade de suas operações produtivas, inclusive para efetividade de suas vendas. Veja-se ponto a ponto.

(I) PRODUTOS ACABADOS.

O principal argumento da recorrente em relação ao transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, refere-se à facilidade comercial e logística, com abastecimentos de centros de distribuição estratégicos para posterior venda.

No que diz respeito a transferência de produto acabado – pós industrialização -, vislumbro duas circunstâncias; a primeira é a remessa estratégica da contribuinte que se dá desde sua unidade de fabricação para outro estabelecimento com o objetivo de facilitar a logística e à venda, e a segunda é mera remessa do produto com venda vinculada e, neste caso, o produto industrializado já guarda negócio concretizado, o que geraria crédito segundo o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A recorrente afirma claramente que os produtos transferidos entre suas unidades têm finalidade logística e, a meu ver, inexiste previsão legal para o pleito da recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Para os casos, a etapa busca distribuir as mercadorias para as unidades responsáveis pelas fases de vendas, aumentando a competitividade e reduzindo os custos do produto, já que a operação não incorpora o preço final do produto, não provocando uma das possibilidades dispostas na legislação que são transporte de bens a serem utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (II), e frete na operação de venda (IX).

Dito isso, mantenho as parcelas glosadas.

(II) REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO.

Partindo dos pressupostos elencados incialmente no voto, e o firme posicionamento que sempre adotei em meus julgados, entendo que assiste razão a empresa.

Uma das etapas do processo produtivo da empresa implica a remessa de produtos inacabados (já em fase de industrialização), e/ou de matéria prima (leite cru), confira-se laudo técnico:

> **9.1 FRETES DE REMESSA E RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE LEITE CRU**
>
> O leite cru é a matéria-prima essencial de todos os laticínios**, e muitas vezes é proveniente de produtores ou dos <u>postos de resfriamento próprios</u> ou de terceiros que estão localizados a muitos quilômetros de distância das indústrias que o processam.**
>
> **O leite cru deve ser encaminhado pelo produtor a uma unidade receptora, 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.**
>
> **Também por conta da distância em certas ocasiões, é necessária a remessa para industrialização com a finalidade de resfriamento do leite cru em terceiros para manutenção da temperatura conforme a legislação pertinente.**
>
> **Os fretes envolvidos neste processo estão presentes na remessa do leite cru, pelo produtor, para a unidade de resfriamento e da unidade de resfriamento para o destino final.**
>
> (...)
>
> **Conforme a IN 76 do MAPA o recebimento do leite no estabelecimento: 7,0° C (sete graus Celsius), admitindo-se, excepcionalmente, o recebimento até 9,0° C (nove graus Celsius), ou seja, este transporte torna-se essencial para o que o produto, ao ser recebido, possa ser processado dentro das condições de qualidade exigidas para tal.**
>
> O anexo II exemplifica alguns documentos do conhecimento de transporte:
>
> O de n° 160, do frete de retorno realizado pela empresa Chapecó Soluções, solicitado pela Cooperativa Regional, para a Lactalis.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> O de nº 4, exemplifica o frete da compra do leite para o posto de resfriamento.
>
> O de nº 3829, exemplifica o frete de transferência do posto de resfriamento para a fábrica.
>
> O de nº 39077, exemplifica o conhecimento do transporte da compra de leite cru para a fábrica.
>
> A nota fiscal de nº 51188, exemplifica a industrialização (resfriamento) do leite cru para a fábrica.
>
> **(grifos nossos)**

O laudo técnico acostado pela recorrente ilustra:

8.1 RECEBIMENTO DO LEITE CRU

A principal e essencial matéria-prima de um laticínio é o leite cru, que nada mais é, do que o leite in natura, antes de passar por qualquer processo de esterilização. A fábrica da Lactalis localizada no município de Teutônia (RS), recebe atualmente uma média de 700.000 litros de leite cru por dia.

A Figura 3 mostra o fluxo do leite cru, desde o seu recebimento até o seu armazenamento, antes de ser destinado para produção.

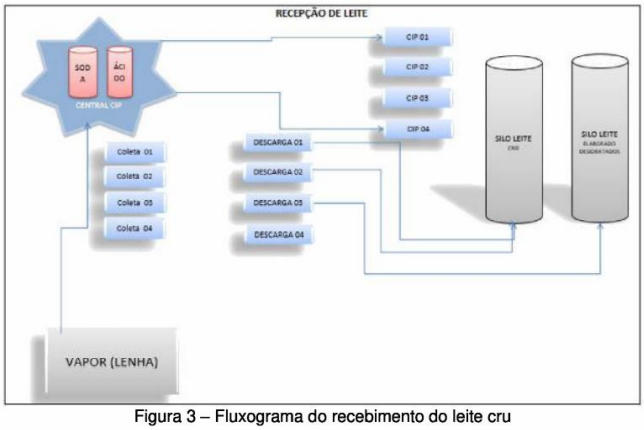


Figura 3 – Fluxograma do recebimento do leite cru

Logo, os fretes de produtos inacabados ou de matéria prima entre estabelecimentos da recorrente, a exemplo da remessa de ponto de resfriamento próprio a estabelecimento industrial merece reversão.

(III) COMPRA DE MATÉRIA PRIMA COM ALÍQUOTA ZERO.

Como visto no contrato social, dentre outras atividades, a recorrente também atua com a comercialização e industrialização de leite e derivados. Para tanto, adquire leite cru ou *in natura*, bem como fertilizantes e farelo de soja para produção do alimento do gado (pastagens), estes sujeitos a alíquota zero.

Além dos parâmetros necessários para fruição do crédito de PIS e COFINS não cumulativos já colocados neste voto, especialmente a Súmula Vinculante CARF nº 188 (aprovada em 20/06/2024), para os fretes com tributação e registro de forma

autônoma em relação a matéria prima adquirida, reconhece-se a possibilidade de cômputo dos créditos sobre tais dispêndios.

- ARMAZENAGEM DE PRODUTOS ACABADOS.

Adotando os mesmos critérios dos fretes, decidiu a DRJ sobre os serviços de armazenagem:

> **Despesas de Armazenagem e Fretes Entre Estabelecimentos da Empresa**
>
> (...)
>
> Desse modo, inexiste 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).
>
> **(grifos nossos)**

Em sua defesa, esclarece a recorrente:

> **Em razão da inexistência de espaço físico para armazenagem dos produtos acabados em suas unidades fabris**, a Recorrente necessita contratar serviços de armazenagem em sítios de terceiros para acondicionar seus produtos – observando as condições de segurança e qualidade - sendo igualmente imprescindível os serviços de frete para transportá-los a estes locais. Confira-se o seguinte excerto do Laudo Técnico, às fls. 47:
>
> (...)
>
> Ademais, consoante cediço, **as condições de armazenamento e transporte dos alimentos nos estabelecimentos industrializados estão regulamentadas pelas legislações federais: Portaria SVS/MS nº 326/1997; Resolução – RDC Anvisa nº 275/2002; e Resolução RDC nº 216/ 2004.**
>
> **(grifos nossos)**

Dada a natureza da atividade exercida pela recorrente, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária[4] e da Agência Nacional de

[4] Instrução Normativa MAPA 77/2018:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Vigilância Sanitária, igualmente do Programa Nacional de Qualidade do Leite – PNQL[5], e em conjunto com os fatos (ausência de armazéns próprios e contratação com terceiros), e legislação abordada, entendo que a decisão recorrida merece reforma nesse ponto e, de conseguinte, concedo o crédito sobre os serviços de armazenagem contratados.

- OUTRAS DESPESAS.

Estão no rol de 'outras despesas' igualmente glosadas pela fiscalização, posteriormente mantidas as exclusões dos créditos pela DRJ por falta de previsão legal os serviços com paletização e serviços afins, frete sobre compras devolvidas e frete para remessa de insumos para laboratórios. Confira-se:

> **Pallets de Madeira. Serviços de repaletização. Fretes de remessa e retorno de pallets. Serviços de movimentação paletizado. Serviços de carga e descarga paletizada.**
>
> (...)
>
> 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: (...)
>
> A única possibilidade de creditamento seria para embalagens de apresentação o que não é o caso dos pallets em questão.
>
> (...)
>
> **Conclusão**
>
> Dessa forma, VOTO no sentido de julgar parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, para cancelar parte das glosas cujo creditamento agora se revela adequado ao conceito de insumo do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, mantendo-se apenas as seguintes glosas a seguir discriminadas (caso tenham pertinência com os períodos abarcados neste processo), nos termos em que foram descritas no Relatório de Ação Fiscal.
>
> - fretes de transferência entre filiais,
>
> - fretes de remessa e retorno em geral,
>
> **- devolução de venda de produtos lácteos,**
>
> **- frete devolução de venda de produtos lácteos,**
>
> **- devolução de compra de insumos e embalagens,**
>
> - envio de leite cru para descarte,

Art. 1º Ficam estabelecidos os critérios e procedimentos para a produção, acondicionamento, conservação, transporte, seleção e recepção do leite cru em estabelecimentos registrados no serviço de inspeção oficial, na forma desta Instrução Normativa e do seu Anexo.

[5] https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/inspecao/produtos-animal/qualidade-do-leite-pnql

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

- remessa e retorno de mercadoria remetida para conserto,

- serviços de armazenagem em geral não destinados a operações de venda,

- movimentação de cross docking,

- crédito sobre aquisições de bens não sujeitos à tributação ou com alíquota reduzida a zero,

- fretes nas compras de bens não sujeitos à tributação ou com alíquota reduzida a zero,

- pallets de Madeira,

- frete de compra de pallets,

- serviço de transbordo,

- serviço de carga e descarga de produtos acabados,

- pallet de plástico,

(...)

- serviço de triagem de pallets,

- serviço de repaletização de produtos acabados,

(...)

- madeira para pallets,

(...)

(grifos nossos)

(I) PALLETS.

A recorrente sustenta em sua peça recursal:

5) 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

(...)

Ademais, conforme Resolução 001/2000 da Secretaria da Agricultura e Abastecimento, que institui normas técnicas de instalações e equipamentos para usinas de beneficiamento e industrialização de leite, estabelece que todas as áreas de estocagem deverão dispor de estrados removíveis, ou seja, **pallets construídos em material aprovado pela CISPOA, não se permitindo o contato direto do produto com as paredes e o piso, mesmo que embalado, envasado e/ou acondicionado.**

"1.4.1.3 - ESTOCAGEM: Consideradas suas capacidades e particularidades, os estabelecimentos deverão ter número suficiente de sistemas produtores de frio, bem como depósitos secos e arejados para colher toda a produção, localizados de

> maneira a oferecerem sequência adequada em relação ao beneficiamento e a expedição. Os sistemas produtores de frio deverão atingir as temperaturas exigidas e em todos os casos serão instalados termômetros externos. Todas as áreas de estocagem deverão dispor 908p5iuu produtos que exigirem a estocagem com frio deverão guardar entre si afastamento adequado de modo a permitir a necessária circulação de frio."
>
> Portanto, **a aquisição de pallets não é uma escolha da empresa para a movimentação de cargas e acondicionamento do leite**, mas – novamente – uma exigência da Anvisa, de modo que a Recorrente despende inúmeros recursos com aquisição, conserto e troca desses pallets, assim como com os serviços diretamente relacionados, **como movimentação, saída paletizada e carga e descarga paletizada.**
>
> (...)
>
> Nesse contexto, os pallets correspondem a um item imprescindível na logística da Recorrente, sendo utilizados tanto no transporte quanto na armazenagem de seus produtos, consoante infere-se do Laudo Técnico, às fls. 31/32:
>
> (...)
>
> Ressalte-se, ainda, que em certas ocasiões a Recorrente necessita contratar serviços de repaletização e de aplicação de filme strech. Isso porque, conforme explanado no Laudo Técnico às fls. 48/49, às vezes o cliente solicita uma quantidade menor do que a quantidade padrão existente em um pallet e quando o produto chega ao centro de distribuição que não conta com funcionários da Recorrente para realizar o fracionamento da mercadoria (repaletização) e reaplicar o filme stretch, necessário utilizarse de serviços de terceiros para que a mercadoria chegue ao cliente exatamente nas condições e quantidade solicitadas.
>
> (...)
>
> Ante o exposto, **as despesas com aquisição de pallets, com a troca desses (repaletização), com o frete para conserto e retorno dos mesmos, bem como com os serviços de movimentação saída paletizada, o serviço carga e descarga paletizada e as remessas e retorno de embalagens e vasilhames para transporte do produto da Recorrente,** enquadram-se perfeitamente no conceito de insumo pacificado pelo STJ.
>
> (grifos nossos)

Os serviços estão, portanto, ligados aos de acondicionamento e de armazenagem.

Além da juntada de laudo técnico que esclarece quanto ao uso dos pallets e serviços relacionados, não é demais relembrar que o caso circunda produção e comercialização de leite cujo produto está submetido às normas próprias do MAPA, a exemplo da IN 77/2018 (com alterações dadas pela IN 58/2019) que prevê:

> CAPÍTULO VI
>
> DA COLETA E DO TRANSPORTE DO LEITE

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 20. A coleta do leite deve ser realizada no local de refrigeração e armazenagem do leite.
>
> Art. 22. O veículo transportador de leite cru refrigerado deve atender as seguintes especificações:
>
> I - a mangueira coletora deve ser constituída de material atóxico e especificada para entrar em contato com alimentos e resistir ao sistema de higienização Cleaning In Place - CIP, apresentar-se íntegra, internamente lisa e fazer parte dos equipamentos do veículo;
>
> II - ser provido de refrigerador ou caixa isotérmica de material não poroso de fácil limpeza, para o transporte de amostras que devem ser mantidas sem congelamento em temperatura de até 7,0°C (sete graus Celsius) até a chegada ao estabelecimento; e
>
> III - ser dotado de dispositivo para proteção das conexões, bem como de local para guarda dos utensílios e aparelhos utilizados na coleta.

Das normas vigentes, não vislumbro exigência legal para uso de estrados para estocagem das mercadorias com a finalidade de preservar ou evitar contaminação dos produtos; cabendo concluir que os pallets auxiliam, pois, no transporte e logística.

No entanto, os gastos com pallets para o transporte do leite preservam a integridade das embalagens e a qualidade das mercadorias, sendo, assim, importante no deslocamento, armazenamento, empilhamento e proteção dos produtos estocados, especialmente ao considerarmos que as embalagens dos produtos alimentícios são frágeis, como visto no laudo técnico:

> 8.3 LEITE EM PÓ
>
> (...)
>
> Após o leite em pó ser pesado e embalado da linha de produção, o produto vai para as paletizadoras automatizadas, onde é organizado por robôs sobre os pallets. A seguir ocorre aplicação do plástico stretch envolvendo do produto, para estabilização e fixação da carga. Após, estes pallets são encaminhados para o depósito com empilhadeiras.
>
> 8.4 LEITE UHT
>
> (...)
>
> Após o leite ser envasado da linha de produção, o produto vai para as paletizadoras, onde é organizado de forma automática sobre os pallets. A seguir ocorre aplicação do plástico stretch ou stretch hood ao redor do produto, para estabilização e fixação dos produtos. Após, estes pallets são encaminhados para o depósito com empilhadeiras.

DOCUMENTO VALIDADO

A Figura 10 mostra um pallet de leite UHT embalado em garrafa PET, paletizado e envolvido pelo stretch hood, sendo transportado pela empilhadeira até o depósito de armazenagem.

Figura 10 – Leite UHT embalado pronto para o armazenamento

8.6 MANTEIGA

(...)

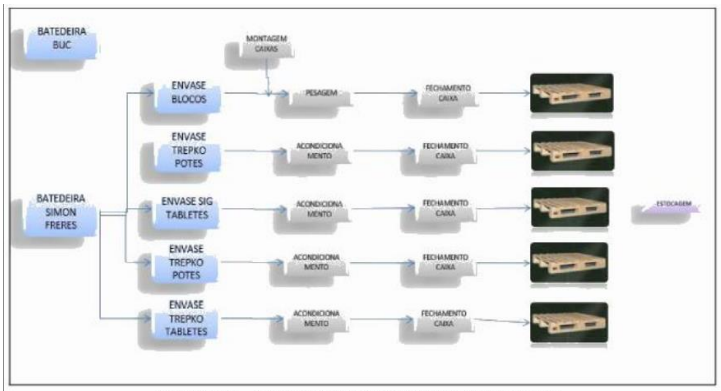


Figura 13 – Fluxograma de produção da manteiga

Após manteiga ser embalada, ela é acomodada em pallets. Após, estes pallets são encaminhados para o depósito refrigerado com empilhadeiras.

Observe que além dos pallets utilizados na etapa final do processo, após fabricação do leite e derivados, e necessário para todos os produtos alimentícios, o laudo técnico da recorrente ainda aponta o uso de pallets de plástico na linha produtiva, e esclarece acerca do insumo:

9.4 AQUISIÇÃO DE PALLETS DE MADEIRA E PLÁSTICO, REFORMA DE PALLETS DE MADEIRA E FRETES DE PALLETS COM RETORNO E SEM RETORNO

Um dos itens mais importantes da logística, utilizado na armazenagem e transporte é o pallet (ou palete). O pallet é uma plataforma com medidas específicas, fabricado em madeira, metal ou plástico, este amplamente utilizado na indústria alimentícia a fim de evitar contaminações e organizar o transporte.

O pallet pode ser utilizado para a unitização de diversos tipos de produtos e facilita o transporte, manuseio e armazenagem destes produtos reduzindo o tempo destas operações. E é necessário que a empresa tenha estrutura e equipamento necessários para manusear os pallets. Os pallets são armazenados em estruturas chamadas portapallets. Conclui-se que a logística da empresa gira em torno deste padrão.

DOCUMENTO VALIDADO

Na Figura 18 são mostrados pallets de madeira utilizados na fábrica, em áreas onde não existe contato com o processo produtivo.

Figura 18 – Pallets de madeira utilizados em áreas não produtivas

Atentando que dentro das áreas de onde existe contato direto com o produto, o pallet obrigatoriamente é fabricado em plástico para não ocorrer contaminação do produto. Na Figura 19 são mostrados pallets plásticos utilizados nas áreas produtivas.

Figura 19 – Pallets plásticos utilizados em áreas produtivas

Em certas ocasiões o pallet utilizado, não é de propriedade da empresa, podendo ser de algum fornecedor ou cliente por exemplo, então torna-se necessária sua devolução, ou o contrário, trazer o mesmo até a fábrica ou centro de distribuição para acomodar o produto.

O anexo II exemplifica um conhecimento de devolução de pallets efetuado pela empresa Stahlhofer.

Pode-se citar também a situação em que é necessário o transporte de pallets entre as filiais da empresa, tais como entre fábricas, centros de distribuição ou centro de distribuição e fábrica, por questões de quantidade de produção ou porque a logística exige um tipo específico de pallet.

No caso de o pallet ir para o cliente final junto com a mercadoria e não retornar, pode ser considerado parte integrante da embalagem, pois sem ele não seria possível o transporte do produto até seu destino.

Com as informações citadas anteriormente, é evidente que este é um item essencial para o processo, visto que toda movimentação do produto, desde a fábrica até o cliente final é baseada no pallet, e obviamente este item possui uma vida útil e também um custo, tanto para a empresa quanto para o fornecedor, então é indispensável que este seja adquirido, transportado, reformado ou devolvido conforme a necessidade, sendo um item de alta rotatividade indispensável para o processo da empresa.

DOCUMENTO VALIDADO

A Figura 20 mostra uma carga de pallets de madeira entrando na fábrica de Teutônia (RS).

Figura 20 – Transporte de pallets na fábrica de Teutônia (RS)

O anexo II exemplifica a nota fiscal, n° 143, do serviço de carregamento de pallets efetuado pela empresa F A Martins Transportes Rodoviários e a nota fiscal, n° 791, do serviço de reforma de pallets efetuado pela empresa Diego Vargas Garcia

Conhecida a peculiaridade das mercadorias fabricadas pela recorrente, reconheço os custos com aquisição de pallets e de serviços de reforma, frete de remessa para conserto e retorno, carga e descarga e carregamento dos pallets, essenciais no sistema vertical e horizontal da produção do leite e derivados e, por essa razão, reverto as glosas.

(II) FRETE SOBRE DEVOLUÇÃO.

Em síntese, a empresa defende que as despesas contraídas com os serviços de frete na devolução de compras e de devolução de vendas, são ressarcíveis, reproduz-se seus argumentos:

> 6) 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
>
> (...)
>
> Outrossim, quanto ao frete de devolução de compras e de devolução de vendas, verifica-se que o direito creditório da Recorrente está absolutamente assegurado pelo simples fato das compras e das vendas terem sido corretamente tributadas.
>
> Ademais, como elucidado alhures, em algumas ocasiões a Recorrente recebe insumo ou peça para manutenção diversa do solicitado, devendo efetuar a devolução ao fornecedor. Para tanto, consoante atestado no Laudo Técnico (fls. 33/34), é necessário contratar uma empresa de transporte para efetuar a devolução deste item para que, então, receba o que fora essencialmente solicitado para a continuidade de seu processo produtivo, sob pena de paralização de toda a produção.

DOCUMENTO VALIDADO

Ainda, de acordo com o que igualmente constou do Laudo Técnico, "ocorrendo uma operação de venda de produto acabado, e este por motivos logísticos ou outro qualquer, chega ao cliente em uma data próxima da data de vencimento, e não é aceito pelo cliente, é responsabilidade da empresa, prosseguir com sua coleta e troca" (fls.34/35).

Sendo assim, e nos termos da conclusão do referido trabalho técnico, o frete contratado em decorrência de devolução de compras e o frete relativo à devolução de vendas são inequivocamente essenciais ao processo produtivo da Recorrente.

Percebe-se que os serviços de frete envolvem a devolução de compras (insumos, embalagem e material de uso e consumo); remessa e retorno para resfriamento; e de vendas e revendas.

Consta no laudo técnico os seguintes esclarecimentos:

9.5 FRETES DE DEVOLUÇÃO DE COMPRAS DE INSUMOS, PEÇAS DE MANUTENÇÃO E EMBALAGENS

Na ocorrência de um recebimento de insumo diverso, diferente do solicitado, tal como uma peça para manutenção ou embalagem, a empresa deve proceder sua devolução junto ao fornecedor, pois estes itens ficarão sem uso dentro da empresa. Enquanto este processo de devolução estiver em andamento, algum processo produtivo pode estar paralisado ou na iminência de paralisar, sendo desta forma, essencial que insumo seja devolvido para que o insumo correto seja recebido e faça com que o processo produtivo volte ao seu fluxo normal. Para que isto aconteça é necessário contratar uma empresa que possa efetuar o transporte deste insumo, incorrendo para isto, a necessidade de um pagamento de frete de devolução.

Na Figura 21 é mostrado o estoque de embalagens.

Figura 21 – Estoque de embalagens

A essencialidade deste transporte é evidente, visto que a devolução dos itens deve ocorrer, para que a empresa possa receber por exemplo o que essencialmente foi comprado para a continuidade do processo, isto não ocorrendo poderia paralisar o processo por falta de embalagens para o acondicionamento dos produtos acabados.

No caso da não devolução de algum insumo ou peça para a manutenção que erroneamente acabou chegando a alguma unidade, pode ocorrer o mesmo, devendo ser enviado de volta ao local correspondente, para poder ser substituído e

DOCUMENTO VALIDADO

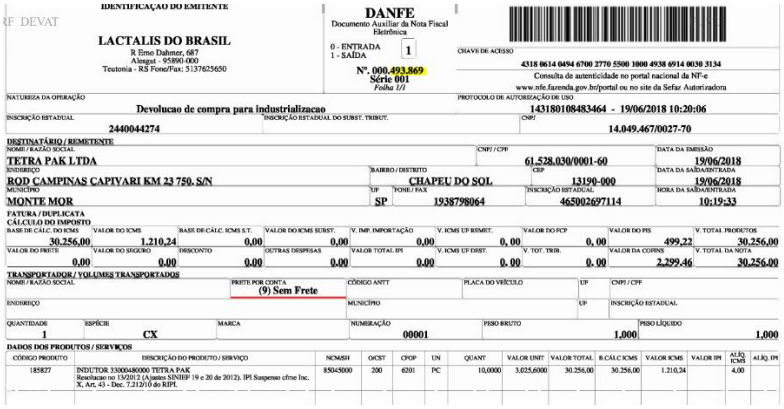
> o mesmo ser enviado corretamente, não correndo o risco da paralização da produção por falta deste frete.
>
> O anexo II exemplifica uma nota fiscal, n° 493.869, da devolução da compra de um produto da Lactalis para a empresa Tetra Pak.

A legislação autoriza o desconto de créditos quando incorrida a despesa sobre devolução de produto acabado cuja receita de venda tenha sido tributada, ou seja, sobre os custos incorridos na devolução dos bens, a saber:

> Art. 3ºDo valor apurado na forma do art. 2ºa pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> [omissi]
>
> VIII - **bens** recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
>
> [omissis]

Nesse sentido, para as vendas computadas na base de cálculo da contribuição ao PIS e COFINS e, recolhidas aos cofres públicos é passível de ressarcimento, nos termos do dispositivo supratranscrito, afastado o frete por falta de previsão legal. O mesmo ocorre em relação a devolução de compras, que também por falta de previsão legal não permite o aproveitamento de crédito das contribuições na sistemática da não cumulatividade.

Corroborando à necessidade de manutenção das glosas atinentes à devolução de compras, colaciona-se à NF nº 493.869 que ilustra a ausência de frete:



IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE

RF DEVAT

LACTALIS DO BRASIL
R Erno Dahmer, 687
Alesgut - 95890-000
Teutonia - RS Fone/Fax: 5137625650

DANFE
Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica
0 - ENTRADA
1 - SAÍDA
1
Nº. 000.493.869
Série 001
Folha 1/1

CHAVE DE ACESSO
4318 0614 0494 6700 2770 5500 1000 4938 6914 0030 3134
Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora

NATUREZA DA OPERAÇÃO: Devolucao de compra para industrializacao
PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO: 143180108483464 - 19/06/2018 10:20:06
INSCRIÇÃO ESTADUAL: 2440044274
INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.:
CNPJ: 14.049.467/0027-70

DESTINATÁRIO / REMETENTE

NOME / RAZÃO SOCIAL	CNPJ / CPF	DATA DA EMISSÃO
TETRA PAK LTDA	61.528.030/0001-60	19/06/2018
ENDEREÇO	BAIRRO / DISTRITO / CEP	DATA DA SAÍDA/ENTRADA
ROD CAMPINAS CAPIVARI KM 23 750, S/N	CHAPEU DO SOL 13190-000	19/06/2018
MUNICÍPIO	UF / FONE / FAX / INSCRIÇÃO ESTADUAL	HORA DA SAÍDA/ENTRADA
MONTE MOR	SP 1938798064 465002697114	10:19:33

FATURA / DUPLICATA

CÁLCULO DO IMPOSTO

BASE DE CÁLC. DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLC. ICMS S.T.	VALOR DO ICMS SUBST.	V. IMP. IMPORTAÇÃO	V. ICMS UF REMET.	VALOR DO FCP	VALOR DO PIS	V. TOTAL PRODUTOS
30.256,00	1.210,24	0,00	0,00	0,00	0, 00	0, 00	499,22	30.256,00

VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL IPI	V. ICMS UF DEST.	V. TOT. TRIB.	VALOR DA COFINS	V. TOTAL DA NOTA
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0, 00	0, 00	2.299,46	30.256,00

TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS

NOME / RAZÃO SOCIAL	FRETE POR CONTA	CÓDIGO ANTT	PLACA DO VEÍCULO	UF	CNPJ / CPF
	(9) Sem Frete				

ENDEREÇO	MUNICÍPIO	UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL

QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NUMERAÇÃO	PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO
1	CX		00001	1,000	1,000

DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS

CÓDIGO PRODUTO	DISCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	O/CST	CFOP	UN	QUANT.	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	B.CÁLC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALÍQ. ICMS	ALÍQ. IPI
185827	INDUTOR 33000480000 TETRA PAK Resultacao no 13/2012 (A)antes SINTIEF !9 e 20 do 2012). IPI Suspenso cfme Inc. X, Art. 43 - Dec. 7.212/10 do RIPI.	85045000	200	6201	PC	10,0000	3.025,6000	30.256,00	30.256,00	1.210,24		4,00	

Dessarte, mantenho as glosas para rubricas analisadas.

(III) REMESSA DE INSUMOS PARA LABORATÓRIOS.

Em resumo afirma a recorrente em sua peça:

> Tais normas exigem alguns monitoramentos específicos a serem realizados por laboratórios credenciados com o MAPA e, uma vez que a Recorrente não possui tal

DOCUMENTO VALIDADO

Original

credenciamento, as análises obrigatórias são realizadas em laboratórios de terceiros. Por outro lado, as análises que prescindem dessa obrigatoriedade são realizadas no próprio laboratório da Recorrente.

O Ministério da Agricultura e Pecuária, de fato, exige análise laboratorial do leite cru ou *in natura* para controle da qualidade, como visto:

IN 77/2018.

Art. 24. O responsável pelo procedimento de coleta do leite na propriedade rural deve:

V - coletar e acondicionar amostras para as análises laboratoriais;

CAPÍTULO VIII

DA ANÁLISE DO LEITE PELA REDE BRASILEIRA DE LABORATÓRIOS DE CONTROLE DA QUALIDADE DO LEITE – RBQL

Art. 40. O leite cru refrigerado, estocado nos tanques de refrigeração individual ou de uso comunitário, bem como o leite recebido em latões devem ser coletados para análise em laboratório da RBQL, com frequência mínima de uma amostra mensal, para avaliação dos seguintes parâmetros:

I - teor de gordura;

II - teor de proteína total;

III - teor de lactose anidra;

IV - teor de sólidos não gordurosos;

V - teor de sólidos totais;

VI - contagem de células somáticas;VII - contagem padrão em placas;

VIII - resíduos de produtos de uso veterinário; e

IX- outros que venham a ser determinados em norma complementar.

Parágrafo único. Os métodos utilizados pela RBQL estão dispostos no Anexo Único desta Instrução Normativa.

Art. 41. As amostras para envio aos laboratórios da RBQL devem ser adequadamente coletadas de modo a refletir a composição do leite:

I - do tanque de refrigeração e armazenagem de uma determinada captação quando se tratar de leite cru refrigerado; e

II - do conjunto de latões de um mesmo produtor rural de um mesmo dia de produção quando se tratar de leite cru não refrigerado em latões.

§ 1º A coleta de amostras de que trata o caput, o seu encaminhamento e o requerimento para realização de análises laboratoriais, dentro da frequência e para os itens de qualidade estipulados, devem ser de responsabilidade e correr às expensas do estabelecimento que primeiramente receber o leite dos produtores.

§ 2º Compete ao estabelecimento a gestão e a execução dos procedimentos que garantam a aleatoriedade plena da coleta regular das amostras de leite cru

DOCUMENTO VALIDADO

refrigerado para envio à RBQL, assegurando que os produtores não tenham prévio conhecimento da data das coletas.

Art. 42. Compete aos laboratórios da RBQL a realização da validação dos métodos de ensaio de triagem de antibióticos em leite empregados no seu âmbito de atuação como laboratório credenciado do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Parágrafo único. A validação de que trata o caput deve ser iniciada com apresentação de plano executivo à Coordenação Geral de Laboratórios Agropecuários, a qual expedirá administrativamente a autorização para sua execução e definirá os procedimentos necessários para a validação.

Art. 43. A RBQL deve disponibilizar os resultados das análises realizadas para o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, estabelecimentos e produtores.

Decreto nº 9.013/2017.

Art. 244. O estabelecimento é responsável por garantir a identidade, a qualidade e a rastreabilidade do leite cru, desde a sua captação na propriedade rural até a recepção no estabelecimento, incluído o seu transporte.

Parágrafo único. Para fins de rastreabilidade, na captação de leite por meio de carro-tanque isotérmico, deve ser colhida amostra do leite de cada produtor ou tanque comunitário previamente à captação, identificada e conservada até a recepção no estabelecimento industrial.

Art. 247. A coleta, o acondicionamento e o envio para análises de amostras de leite proveniente das propriedades rurais para atendimento ao programa nacional de melhoria da qualidade do leite são de responsabilidade do estabelecimento que primeiramente o receber dos produtores, e abrange:

[omissis]

Parágrafo único. Devem ser observados os procedimentos de coleta, acondicionamento e envio de amostras estabelecidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

TÍTULO VIII

DA ANÁLISE LABORATORIAL

Art. 468. As matérias-primas, os produtos de origem animal e toda e qualquer substância que entre em suas elaborações, estão sujeitos a análises físicas, microbiológicas, físico-químicas, de biologia molecular, histológicas e demais análises que se fizerem necessárias para a avaliação da conformidade.

Parágrafo único. Sempre que o SIF julgar necessário, realizará a coleta de amostras para análises laboratoriais.

Evidenciada a imposição de órgãos de controle, com amparo nos critérios legais expostos exaustivamente no presente voto, concedo o crédito.

DOCUMENTO VALIDADO

Quanto aos serviços portuários de carga e descarga e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos acabados, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

> Com devido respeito e admiração a i. Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, expresso no presente voto minhas divergências em relação ao seu posicionamento sobre os serviços portuários de carga e descarga e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos acabados.
>
> A relatora entendeu que tais serviços são necessários nas etapas pré, durante e pós-industrial, porquanto retirados implicam na etapa industrial da recorrente. Afirma que as operações de carga e descarga das mercadorias estão intrinsecamente atrelados ao carregamento e descarregamento da embarcação, enquanto no transbordo há transferência da mercadoria de um veículo a outro. Subtraídos, obstar-se-ia o transporte interno das mercadorias entre o pátio industrial da empresa e o porto.
>
> Discordo da I. Relatora conforme exposto a seguir.
>
> Para que determinado bem ou serviço prestado seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, na linha do que ficou estabelecido no julgamento do REsp. nº 1.221.170-PR realizado pelo Superior Tribunal de Justiça. Relevante ainda apresentar o entendimento extraído do voto da I. Relatora Min. Regina Helena no sentido de que são considerados *insumos "todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e* ***cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção****, isto é,* ***cuja subtração obsta a atividade da empresa****, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes".* Ou seja, retirada de determinado bem ou serviço no qual a empresa considerou como insumo venha a afetar e/ou obstar a obtenção do produto produzido ou a prestação de serviço.
>
> A Recorrente é, em síntese, uma empresa de produção de leite e seus derivados, bem como outros produtos alimentícios. Ou seja, há uma delimitação bem claro de onde se inicia e termina o seu processo produtivo. No entender deste redator, e que prevaleceu no Colegiado, os serviços portuários de carga e descarga e transbordo firmados com terceiros e relativos a produtos acabados evidentemente são executados após o encerramento do processo produtivo, portanto não podem ser considerados insumo e, via de consequência, não geram direito a crédito da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.
>
> Diante do exposto, voto no sentido de manter a glosa de créditos relativos aos serviços portuários de carga e descarga e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos acabados.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Diante do exposto, dou parcial provimento do Recurso Voluntário para restabelecer o crédito concernente as despesas contraídas pela Recorrente em relação a aquisição de bens e serviços:

a) fretes de produtos inacabados ou de matéria prima entre estabelecimentos da recorrente (remessa e retorno para industrialização);

b) frete na compra de matéria prima com alíquota zero;

c) armazenagem de produtos acabados;

d) serviços portuários de carga e descarga, e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos que não sejam acabados (ex. matéria-prima e produtos inacabados);

e) pallets e de serviços de reforma, remessa para conserto e retorno, carga e descarga e carregamento dos pallets;

f) frete na remessa de insumos para laboratórios; e

g) fretes no transporte de descarte de leite cru.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de créditos relativas às seguintes rubricas: a) fretes de produtos inacabados ou de matéria prima entre estabelecimentos da recorrente (remessa e retorno para industrialização); b) fretes na compra de matéria prima com alíquota zero; c) armazenagem de produtos acabados; d) serviços portuários de carga e descarga, e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos que não sejam acabados (ex. matéria-prima e produtos inacabados); e) aquisição de pallets e serviços de reforma, remessa para conserto e retorno, carga e descarga e carregamento dos pallets; f) fretes na remessa de insumos para laboratórios e g) fretes no transporte de descarte de leite cru.

Assinado Digitalmente

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO