MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**11080.906725/2021-10**
RESOLUÇÃO	3102-000.459 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LACTALIS DO BRASIL - COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE LATICINIOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à unidade de origem, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3102-000.452, de 25 de julho de 2025, prolatada no julgamento do processo 11000.722723/2021-12, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (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 na resolução paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a créditos relativos à Contribuição COFINS não cumulativas.

DOCUMENTO VALIDADO

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:

> 1. Após tecer considerações sobre o histórico do conceito de insumos para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, a decisão recorrida conclui que o conceito de insumo deve ser apurado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, nos termos do entendimento do Superior Tribunal de Justiça exarado no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, o qual deve ser aplicado no âmbito da Receita Federal do Brasil. Nesse sentido, faz-se alusão ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05.
>
> 2. Tendo em vista o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, entende a decisão recorrida que nem todos bens e serviços adquiridos pela empresa podem ser considerados insumos, de modo que devem ser excluídos do conceito de insumo: (i) itens utilizados nas áreas administrativa, jurídica, contábil etc., (ii) itens relacionados à revenda de bens ou utilizados após o término do processo produtivo, (iii) itens utilizados em atividades que não acarretem um bem a ser vendido ou um serviço a ser prestado. Assim, entende serem válidas as glosas realizadas pela Fiscalização.
>
> 3. No que ser refere aos fretes entre estabelecimentos da empresa, entende o Acórdão recorrido que estes não podem ensejar a apuração de créditos, vez que não se confundem com fretes na operação de venda nem integram o conceito de insumo. Ademais, observa que o creditamento fundamentado em frete e armazenagem somente é admissível na hipótese prevista em lei, ou seja, quando relacionado a operação de venda, caso o ônus com tais despesas seja suportado pelo vendedor. Salienta, ainda, que os conceitos de frete e armazenagem não abarcam despesas de natureza diversa, como serviços de operação portuária.
>
> 4. No que se refere aos pallets, entende a decisão recorrida que não se trata de embalagens de apresentação, mas de meras embalagens de transporte de mercadorias, o qual não constitui insumo gerador de crédito. Assim, decide pela manutenção das glosas relativas aos pallets.
>
> 5. No que se relaciona ao creditamento lastreado em aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, entende o julgador *a quo* que a legislação é clara no sentido de vedá-lo, de modo que as glosas devem ser mantidas.
>
> 6. A decisão recorrida argumenta pela impossibilidade de apuração de créditos baseados em fretes nas compras de bens não sujeitos à tributação. Nesse sentido, entende que, se os insumos não são onerados por PIS/COFINS, também não permitem o creditamento os bens e serviços agregados à sua aquisição, como fretes e seguros.
>
> 7. Relativamente à incorreção da alíquota aplicada sobre o frete nas aquisições de leite *in natura*, que geram crédito presumido, salienta o Acórdão recorrido que a Contribuinte, em sua Manifestação de Inconformidade, não

DOCUMENTO VALIDADO

atacou o motivo da glosa realizada pela fiscalização, qual seja, a mencionada incorreção da alíquota utilizada. Desse modo, conclui pela manutenção da glosa.

8. No que se refere à jurisprudência citada pela então Manifestante, observa o julgador *a quo* que decisões administrativas e judiciais são vinculantes apenas nas situações indicadas na legislação.

9. Conclui a decisão recorrida, ainda, pela desnecessidade de produção de provas e juntada de novos documentos e informações

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

- Preliminarmente, demonstra a tempestividade na interposição do presente Recurso Voluntário;

- Ainda em sede de preliminar, defende a nulidade do acórdão recorrido em virtude de ausência de fundamentação e cerceamento do direito de defesa. Nesse sentido, entende a Recorrente que as provas trazidas autos não foram devidamente apreciadas e que a fundamentação da decisão *a quo* se deu de forma genérica, sem que fossem estabelecidas conexões com o caso concreto, de modo que nem sequer foram levadas em conta peculiaridades do processo produtivo da Recorrente.

Defende, ademais, que a referida ausência de fundamentação específica implica violação do princípio da motivação e cerceamento do direito de defesa, a ensejar a nulidade da decisão recorrida.

- Também preliminarmente, defende a Recorrente a necessidade de julgamento conjunto de diversos processos, por serem as questões controvertidas idênticas, a resultar em inequívoca conexão. Salienta, ainda, que a reunião dos processos atende aos princípios da economia processual, razoabilidade e eficiência.

- Adentrado o mérito do caso, a Recorrente tece considerações acerca do princípio da não cumulatividade e do conceito de insumos no âmbito da legislação aplicável à Contribuição ao PIS e à COFINS.

No que concerne ao conceito de insumos, faz referência ao entendimento do STJ, firmado quando do julgamento REsp n° 1.221.170-PR (Temas 779 e 780), segundo o qual o conceito de insumo deve ser apurado a partir dos critérios da essencialidade e da relevância para o desenvolvimento de determinada atividade econômica. Argumenta a Recorrente que, com base nos referidos critérios, a qualificação de determinado item como insumo deve ser feita à luz da situação concreta, o que demanda que se leve em conta peculiaridades da atividade do contribuinte.

- Na sequência, a ora Recorrente discorre sobre seu processo produtivo, no intuito de comprovar que itens aos quais se relacionam créditos glosados lhe são imprescindíveis. Nesse sentido, esclarece que atua no ramo de laticínios e que sua

DOCUMENTO VALIDADO

principal matéria-prima é o leite cru, cujo "caminho", desde o produtor rural até a transformação em outros produtos nas unidades da Recorrente, também é apresentado.

- Defende que o §2º, inciso II, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 assegura a possibilidade de apuração de créditos relativos a bens adquiridos sem tributação, desde que a operação posterior seja tributada. Entende, portanto, que a vedação ao aproveitamento de crédito apenas tem lugar caso a operação subsequente sujeite-se a alíquota zero, isenção ou não incidência das contribuições, o que não se verifica no caso da Recorrente. Argumenta, ademais, que o mencionado entendimento é corroborado pelo art. 17, da Lei n° 11.033/2004 e pela própria não cumulatividade.

Além disso, alega a Recorrente que é necessário diferenciar a isenção da alíquota zero, não incidência ou imunidade. Nesse sentido, destaca ser possível o creditamento relativo a insumo adquirido de forma isenta, caso a operação subsequente seja tributada.

- A Recorrente também argumenta que a glosa de créditos originários do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não deve prevalecer por ausência de suporte legal e jurisprudencial. Destaca, ainda, que o frete, por ser serviço essencial ao seu processo produtivo, enseja a apuração de créditos de PIS/COFINS, com fulcro no art. 3º, II e IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Aduz, nesse sentido, que a expressão "frete na operação de venda" compreende os fretes que viabilizam a operação de venda. Além disso, defende que, tendo em vista a essencialidade dos fretes em questão, estes configuram insumos.

- Alega a Recorrente que as glosas referentes a outros fretes entre estabelecimentos da empresa, remessas para industrialização e remessa para laboratórios e serviços laboratoriais devem ser revertidas, uma vez que tais fretes constituem etapas do processo produtivo da Contribuinte, para o qual são essenciais. Assim, a possibilidade de creditamento encontra respaldo no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido, elucida que o transporte do leite *in natura* é indispensável e essencial para que a Recorrente possa realizar seu objeto social. Argumenta, ainda, que o processo produtivo da Recorrente é uno, embora nem todas as etapas sejam realizadas na mesma unidade, o que torna o transporte entre estabelecimentos essencial à atividade da empresa.

Nessa esteira, alega que o direito ao creditamento defendido independe de os produtos transportados serem tributados, porquanto o frete foi alcançado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

Também esclarece que, por imposição legal, deve realizar controle de qualidade da matéria-prima, o que demanda o envio de amostras a laboratórios, de modo que se faz necessária a contratação de serviços de frete. A esse respeito, observa

DOCUMENTO VALIDADO

a Recorrente que também os insumos utilizados no laboratório lhe são essenciais, assim como os serviços de análise laboratorial e a elaboração de laudos.

- A Recorrente, ao se debruçar sobre a possibilidade de apuração de crédito sobre fretes de compras, destaca que o direito ao creditamento deve ser assegurado ainda que a entrada do insumo tenha se dado à alíquota zero, haja vista que o próprio frete é alcançado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS. Assim, defende que o frete é um custo específico que resta incorporado ao produto final, além de ser essencial ao processo produtivo da empresa.

- Ademais, esclarece a Recorrente que, para o desenvolvimento de sua atividade, faz-se necessária a contratação de serviços de armazenagem, destacando que as condições de armazenamento devem observância a exigências legais. Desse modo, defende que os mencionados serviços devem ser considerados insumos, a justificar a apuração de créditos de PIS/COFINS. Não obstante, destaca que a apuração de créditos relativos a serviços de armazenagem também encontra respaldo no inc. IX do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, esclarece que esse dispositivo compreende o conjunto de armazenamentos que viabiliza a operação de venda.

- A Recorrente também argui que seu direito creditório relativamente a fretes de devolução de compras e de vendas deve ser assegurado, haja vista o fato de as compras e as vendas terem sido tributadas e de se tratar de despesas essenciais ao seu processo produtivo.

- Defende, na sequência, o seu direito a apuração de créditos de PIS/COFINS relativamente aos serviços de carga e descarga, *cross docking* e *picking*, esclarecendo que esses últimos se referem aos serviços de separação e movimentação de mercadorias. Segundo a Recorrente, esses serviços estão intrinsecamente relacionados ao processo produtivo e posterior venda de produtos acabados, e enquadram-se na condição de insumos.

- A Recorrente discorre sobre a relevância dos *pallets* em sua atividade, destacando que a utilização destes não é uma opção sua, mas uma exigência da ANVISA, o que leva a empresa a dispender recursos não apenas com os *pallets* em si (aquisição, conserto e troca), mas também com serviços a eles relacionados (como movimentação, saída paletizada e carga e descarga paletizada). Defende, portanto, que os *pallets* e serviços relacionados são essenciais à sua atividade econômica, vez que são utilizados tanto no transporte quanto na armazenagem de produtos.

Anota, ainda, que os *pallets* utilizados no transporte do produto final, os quais não são devolvidos à Contribuinte, devem ser categorizados como embalagens e insumos, a viabilizar o direito creditório da Recorrente.

- A Contribuinte também argumenta pela necessidade de reversão das glosas relativas a serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos em geral, o que, em seu entendimento, inclui partes e peças de reposição,

DOCUMENTO VALIDADO

serviços de manutenção (em máquinas, equipamentos e veículos que permitem a produção de bens ou a prestação de serviços), horas técnicas trabalhadas, gastos com deslocamento, hospedagem, taxas e serviços condominiais e frete pago na remessa de peças. Sustenta que a possibilidade de creditamento reside no fato de se estar diante de insumos, uma vez que as máquinas e equipamentos objeto de manutenção são essenciais à produção de laticínios. Esclarece também que se trata de manutenção necessária para o efetivo funcionamento de máquinas e equipamentos, e não para o aumento de sua vida útil.

- A Recorrente também defende a qualificação, como insumos (e o consequente direito à apuração de créditos), dos serviços de coleta e transporte de resíduos, da remessa de resíduo, descarte de produtos lácteos, serviço de triagem de resíduo e realização de tratamentos de efluentes e análise de solo. Nesse sentido, argumenta-se, no Recurso Voluntário, que a Contribuinte não tem discricionariedade em relação a essas atividades de cunho socioambiental, porquanto se trata de deveres a ela impostos. Salienta, ademais, que os dispêndios com as referidas atividades integram seu custo de produção, sendo irrelevante se ocorrem antes ou depois do processo produtivo.

- Em seguida, passa a Recorrente a tratar sobre créditos relativos a materiais de uso e consumo e serviços gerais tomados (serviço de pesagem de veículo, serviços custos administrativos em TSP, aquisição de papel toalha/papel cartão/papelão, serviço de outorga de poços artesianos, serviço e aquisição de itens de decoração, aquisição de materiais de escritório, serviço de palestrante, aquisição de vinhos e vinagres).

Defende a Contribuinte que o conceito de insumo deve ser ampliado a fim de abarcar todos os gastos gerais em que a empresa incorre na produção de bens ou prestação de serviços. Assim, argumenta que os serviços em questão, em razão de sua essencialidade, justificam a apuração de créditos.

- Argumenta a Recorrente, ainda, a favor do direito de apuração de créditos extemporâneos, direito este que entende ser assegurado por lei, de modo que não cabe à Fiscalização limitá-lo. Observa, ainda, que o prazo para aproveitamento dos referidos créditos é de cinco anos, contados da aquisição dos bens ou serviços.

- Discorre, ainda, sobre o princípio do processo administrativo da verdade material, o qual, em seu entendimento, deve guiar a apreciação do presente recurso, o que demanda que agentes públicos se debrucem sobre as provas apresentadas, a fim de buscar a verdade real. Argumenta, ainda, que o princípio da verdade material está em sintonia com o art. 142, do Código Tributário Nacional.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

Importa registrar, ainda, que foi juntada aos autos decisão judicial proferida no âmbito de Mandado de Segurança impetrado contra ato coator do Ilmo. Sr. Presidente deste

DOCUMENTO VALIDADO

CARF, a qual, de modo liminar, determina que, no prazo de trinta dias, os Processos Administrativos indicados sejam distribuídos "à Seção ou Turma competente para análise e julgamento imediato dos recursos voluntários". Também foi juntada aos autos a petição inicial do referido Mandado de Segurança.

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 consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

> O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.
>
> Todavia, como se passa a demonstrar, entende-se que o processo não está maduro para julgamento, fazendo-se necessária a conversão do julgamento em diligência.
>
> **Necessidade de Categorização dos Itens Glosados em Função do Motivo das Glosas**
>
> O Recurso Voluntário sob análise insurge-se contra as glosas realizadas pela Fiscalização, as quais são detalhadas em planilhas de fls. 5 e seguintes e esclarecidas no Despacho Decisório de fls. 446 a 450. Contudo, entende-se que o presente processo carece de informações relativas a essas glosas, o que inviabiliza o julgamento neste momento.
>
> Desse modo, é importante salientar que foram diversos os motivos das glosas: apuração de crédito sobre bens e serviços não entendidos como insumos por parte da Fiscalização, apuração de crédito sobre insumos tributados a alíquota zero e outros. Contudo, além de esses motivos não serem expostos de forma estruturada no Despacho Decisório, os itens glosados também são enunciados de forma exemplificativa, como se observa nos trechos abaixo:
>
>> 14. A interessada, igualmente, incluiu 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,

DOCUMENTO VALIDADO

> pallets de madeira, cadeados, camisetas para merchandising, carga de ar condicionado, **entre outros**.
>
> (...)
>
> 20. No mesmo sentido, as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito a crédito. Pallets de madeira, **etc**, visam facilitar a movimentação de mercadorias e o seu acondicionamento, não dando, portanto, direito a crédito.
>
> 21. 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. 1º, incisos I, II, XI, 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; leite pasteurizado integral; soro de leite pré-concentrado resfriado; sacarose – açúcar classificado no código 17.01.9900 da NCM; **entre outros**.
>
> (grifo nosso)

Ademais, vale observar que os itens ensejadores das glosas foram listados em três planilhas diferentes, intituladas "Glosa Fretes" (fl. 5 e seguintes), "Glosa Insumos Alíquota Básica e Alíquota Zero" (fl. 423 e seguintes) e "Glosas Serviços" (f. 429 e seguintes). Ocorre que em cada uma dessas planilhas encontram-se glosas realizadas por motivos diversos, o que fica especialmente evidenciado na planilha de fl. 423 e seguintes.

Na planilha denominada "Glosa Insumos Alíquota Básica e Alíquota Zero" (fl. 423 e seguintes), aparentemente, estão arrolados itens objeto de glosas realizadas em função de dois motivos diversos, quais sejam, (i) o fato de alguns itens não terem sido considerados insumos e (ii) o fato de alguns itens serem tributados a alíquota zero.

Como se está diante de duas fundamentações diversas, faz-se necessária a precisa identificação de quais itens se relacionam a cada uma dessas motivações, até porque a análise do caráter de insumo depende da apreciação individualizada de cada item, a fim de se apurar sua essencialidade e relevância no âmbito da atividade da Contribuinte. Nesse sentido, é de suma importância que se identifiquem quais itens foram glosados por não poderem, segundo a Fiscalização, serem considerados insumos da Recorrente.

Dessa maneira, a fim de se analisar a regularidade das glosas em questão de forma segura, tem-se por bem votar pela conversão do presente julgamento em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto n. 70.235/1972, para que a unidade de origem possa (i) agrupar os itens glosados em categorias estabelecidas em função dos motivos das glosas e, por consequência, (ii) quantificar o montante de créditos glosados relativos a cada categoria de bens identificada.

Planilha "Glosa Fretes"

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Necessidade de Agrupamento e Esclarecimento dos Itens

Na planilha intitulada "Glosa Fretes" (fl. 5 e seguintes) estão listados diversos tipos de fretes, podendo-se citar, a título exemplificativo: compra leite cru, transferências entre filiais, remessa/retorno pallets, devolução venda produto acabado entre outros.

Ocorre, contudo, que se trata de uma planilha, em formato de texto, de mais de quatrocentas páginas, o que inviabiliza que os Conselheiros do CARF, munidos tão somente das peças processuais, possam verificar os diferentes grupos de fretes constantes dessa planilha. Neste ponto, oportuno registrar que a precisa identificação dos tipos de fretes objeto das glosas é necessária para que se proceda à escorreita apreciação sobre a legalidade das glosas realizadas.

Ademais, alguns dos fretes listados na planilha têm descrição genérica, de modo que não é possível, a partir tão somente da descrição contida na planilha, identificar do que se trata e, consequentemente, analisar a legalidade da glosa realizada. Nesse sentido, faz-se necessário o esclarecimento sobre tais itens, dentre os quais se podem citar "outras operações/remessas" e "compra produto acabado/intercompany".

Ante o exposto, vota-se pela conversão do presente julgamento em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto n. 70.235/1972, para que a unidade de origem possa (i) agrupar os itens glosados constantes na planilha "glosa fretes" de acordo com a sua descrição e (ii) esclarecer de que se trata itens dessa planilha cuja descrição apresenta-se genérica e/ou desprovida de caráter autoexplicativo, como os itens descritos como "outras operações/remessas" e "compra produto acabado/intercompany".

Créditos Decorrentes de Fretes entre Estabelecimentos da Recorrente

Parte da glosa de créditos realizada pela Fiscalização refere-se a serviços de transporte de bens entre estabelecimentos da Recorrente, de modo que, no Despacho Decisório, são feitas algumas alusões a inclusão indevida, na apuração de créditos de PIS/COFINS, de valores relativos a "frete de transferência entre filiais de produtos acabados".

Todavia, na planilha intitulada "glosa fretes" (fl. 5 e seguintes), na coluna "descrição fretes", consta apenas "transferência entre filiais" (em diversos itens), de modo que não é possível aferir qual o objeto dessas transferências. Ou seja, não é possível concluir se as transferências em questão se referem apenas ao transporte de bens acabados. Faz-se necessário esclarecer esse ponto, uma vez que a Contribuinte, em sua peça recursal, faz referência não apenas ao frete de produtos acabados entre seus estabelecimentos, mas também a outros fretes

internos, como a remessa para industrialização (fl. 762 e seguintes). Nesse sentido, vale destacar o seguinte trecho do Recurso Voluntário:

> Esclareça-se que, em que pese o produto ser acondicionado em uma unidade e ter seu processamento final (industrialização, análise e descarte) em outra, **o processo produtivo da Recorrente é um só, com etapas contínuas em unidades diferentes, sendo certo que o transporte entre os estabelecimentos constitui fase essencial ao desenvolvimento da sua atividade**, sem o qual a produção dos bens destinados à venda ficaria inviabilizada, oportunizando, assim, à tomada de créditos de PIS/COFINS dele decorrente e dos custos inerentes. (grifo original)

O Acórdão recorrido, por sua vez, manteve as glosas referentes ao frete entre filiais, por entender que os dispêndios com transporte entre estabelecimentos da mesma empresa não permitem a apuração de créditos de PIS/COFINS, porquanto não se confundem com despesas com frete na operação de venda nem com insumos. Nesse sentido, é o seguinte trecho do voto condutor:

> Como a possibilidade de creditamento em decorrência de dispêndios com frete e armazenagem tem previsão específica na lei, somente se faz admissível o creditamento com base no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, sobre os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e relativos a armazenagem de produtos industrializados pelo depositante e destinados à venda, desde que o ônus dessas despesas de armazenagem seja por ele suportado, o mesmo se dando na hipótese de frete na operação de venda do produto industrializado.
>
> Observe-se que transferências de mercadorias entre matriz e filiais, ou entre filiais para comercialização ou industrialização, possuem natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que continuam em propriedade da empresa. Como a transferência de mercadorias não se trata de venda de mercadorias com mudança de propriedade, não há que se falar em tributação pelas contribuições. Conseqüentemente, não geram crédito de PIS e COFINS os recebimentos de mercadorias em transferência. E havendo despesas de fretes nessas transferências, esses valores não darão direito a crédito de PIS e Cofins, pois não decorrerão de venda.
>
> **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.
>
> (grifo nosso)

Note-se, portanto, que o julgador *a quo* entendeu que fretes entre estabelecimentos da mesma empresa devem receber o mesmo tratamento jurídico (qual seja, a não permissão de tomada de créditos de PIS/COFINS), independentemente do objeto transportado. Ocorre, contudo, que é defensável a atribuição de tratamentos jurídicos diversos, no que concerne à matéria em

DOCUMENTO VALIDADO

questão, a fretes entre estabelecimentos da mesma empresa, a depender daquilo que é transportado.

Neste ponto, deve-se destacar que há, no âmbito deste CARF, entendimento pacificado no que diz respeito à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, como se depreende da Súmula CARF n. 217, a qual assevera o que segue:

> 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.

Logo, caso os transportes realizados pela Recorrente, entre seus estabelecimentos, fossem apenas de produtos acabados, o Acórdão recorrido não mereceria qualquer reparo quanto a essa questão. Entretanto, como já observado, não está claro se os fretes que ensejaram os créditos sob litígio referiam-se apenas a produtos acabados, vez que a Recorrente, em seu Recurso, faz alusão a outros tipos de transporte entre seus estabelecimentos.

Diante disso, importa salientar que o transporte de outros bens – que não produtos acabados – entre estabelecimentos da mesma empresa pode sujeitar-se a regime jurídico distinto daquele contido na Súmula CARF n. 217. Ou seja, se, por um lado, resta pacificado, no CARF, o entendimento de que os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa não geram créditos de PIS/COFINS, por outro lado, não necessariamente esse mesmo entendimento pode ser transposto para as despesas com transportes de outros bens entre estabelecimentos do mesmo Contribuinte. Nesse sentido, vale trazer à baila a seguinte ementa de acórdão do CARF:

> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013
>
> PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.
>
> Somente ensejam em nulidade os atos e termos lavrados, bem como despacho e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.
>
> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013 PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.
>
> O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.
>
> DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para

DOCUMENTO VALIDADO

demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. MATERIAIS, PARTES E PEÇAS REPOSIÇÃO DE EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para fins de creditamento do PIS e da COFINS, devem ser admitidos como insumos os bens, custos e despesas essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo. Os gastos com materiais, partes e peças de máquinas e equipamentos, utilizadas para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte geram créditos na apuração do PIS e COFINS.

MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. PARECER NORMATIVO Nº 03/2013.

Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível;

A partir de 25 de outubro de 2013, com a publicação da Lei nº 12.783, de 2013, a aplicação dos dispositivos em comento deve estar em consonância com as atualizações contidas neste Parecer Normativo.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS.

A classificação fiscal dos produtos carnes e miudezas comestíveis enquadram-se no Capítulo 2 quando se apresentam nas formas frescas, refrigeradas, congeladas e salgadas, mesmo que tenham sido submetidas a um ligeiro tratamento térmico pela água quente ou pelo vapor (por exemplo, escaldadas ou descoradas), mas não cozidas.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KIT OU CONJUNTO FORMADO POR “CHESTER” MAIS BOLSA TÉRMICA.

O “KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO” descreve um conjunto de materiais que não se enquadram na condição de sortido para venda a retalho e sim em um conjunto de produtos que devem ter classificação fiscal individual, porque o item

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> "BOLSA TERM TIRACOLO 430X320X120MM PERD" se refere a sacola térmica que não se constitui, nos termos da RGI/SH nº 5, a uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que ora acondiciona. Trata-se de um artigo reutilizável e que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, tendo capacidade, segundo as dimensões fornecidas, para mais de 16 litros. Desta forma, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição 42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico. Assim, "CHESTER INTEIRO ELAB (CHT)", com os temperos que fazem parte deste produto, classifica-se na posição 1602.32.00, e a sacola térmica, na posição 4202.92.00.
>
> CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PÃO DE QUEIJO.
>
> Conforme se extrai das notas complementares do subcapítulo 1905, encontram-se compreendidos na referida posição o pão comum, pão de glúten, pão ázimo, as torradas, pão tostado e produtos semelhantes, bretzels, bolachas e biscoitos, waffles, os produtos de pastelaria, quiche, pizzas, produtos alimentícios crocantes sem açúcar.
>
> O pão de queijo não possui produto análogo ao rol acima que pudesse levar a uma classificação 1905.9090 (outros), já que nesta classificação residual o produto teria que "pertencer/equiparar" aos demais produtos do subcapítulo 1905, o que não se verifica. A classificação do pão de queijo no NCM 1902.1100 (Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo que contenha ovos) mostra-se a classificação fiscal mais adequada.
>
> CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COXINHAS DE FRANGO.
>
> Resta bastante óbvio que "coxinhas de frango" não se enquadram na classificação NCM 1902.30.00, cujo texto da posição 19.02 é "Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado". Ora, uma coxinha de frango não é uma massa alimentícia "tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone ou cuscuz". Logo, não há como ser classificada no código NCM 1902.30.00 - Outras massas alimentícias.
>
> A classificação fiscal correta tanto pode ser aquela proposta pelas autoridades fiscais, no caso, na posição 16.02, cujo texto é "Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue", quanto na posição 19.05, cujo texto é "Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes".
>
> (Acórdão nº 3402-012.106 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 10983.913189/2017-96, Relatora: Conselheira Cynthia Elena de Campos, Sessão de 20 de agosto de 2024). (grifo nosso)

Ante o exposto, diferentes tratamentos jurídicos, no que concerne à apuração de créditos de PIS/COFINS, podem ser destinados às despesas com fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, a depender da natureza do bem transportado. Logo, entende-se que o julgamento do presente recurso, no que diz

respeito ao tema em comento, pressupõe uma acurada determinação e quantificação dos bens objeto das despesas de frete que originaram os créditos glosados. Ou seja, faz-se necessário conhecer a natureza dos bens que foram transportados (produtos em elaboração, produtos acabados etc), bem como a quantificação dos créditos relativos ao transporte de cada categoria de bens.

Tendo em vista que essas informações não podem ser depreendidas dos autos do presente processo, de forma segura, tem-se por bem votar pela conversão do presente julgamento em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto n. 70.235/1972, para que a unidade de origem possa (i) verificar a natureza dos bens objeto dos transportes realizados entre estabelecimentos da própria Contribuinte dos quais decorreram as despesas que ensejaram os créditos glosados e (ii) quantificar o montante de créditos glosados relativo ao transporte, entre estabelecimentos da própria Contribuinte, de cada categoria de bens identificada.

Planilha "Glosa Serviços"

A planilha intitulada "Glosa Serviços", constante das fls. 429 e seguintes" faz referência a serviços que, no entendimento da Fiscalização, não podem ser considerados insumos.

Ocorre que, conforme já salientado acima, a apreciação da possibilidade de se reputar (ou não) itens como insumos deve ser feita de modo individualizado, de maneira que seja possível avaliar, no âmbito da atividade econômica da Contribuinte, a essencialidade e relevância de cada item. Para tanto, pressupõe-se uma acurada compreensão dos itens considerados.

Ocorre que, na planilha "Glosa Serviços", alguns itens são descritos de forma genérica ou desprovida de caráter autoexplicativo, quais sejam:

- 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

DOCUMENTO VALIDADO

- Serv técnico
- Serv contratação armazenagem – produtos
- Serv manutenção preventiva ar cond 24000
- Serviço instalação condicionador de ar
- Serv contratação armazenagem carga e des

Assim, vota-se pela conversão do presente julgamento em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto n. 70.235/1972, para que a unidade de origem possa esclarecer 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.

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,

DOCUMENTO VALIDADO

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 a 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.

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 na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência à unidade de origem.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO