



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11080.908547/2017-85</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-002.656 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LACTALIS DO BRASIL - COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE LATICINIOS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

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.

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.

CUSTOS COM SERVIÇOS DE HIGIENIZAÇÃO DE VEÍCULOS. TRANSPORTE MATÉRIA PRIMA 'LEITE'. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

O produto submetido a processo industrial, posteriormente comercializado guarda particularidades que demanda atendimento de inúmeras regras do MAPA, além das fiscalizações exercidas pela EMBRAPA e ANVISA, por essa razão as despesas são essenciais.

DESPESAS COM SERVIÇOS GERAIS. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS. AUSÊNCIA DE PROVAS. CRÉDITO NÃO RECONHECIDO.

Faz-se necessária a demonstração pela contribuinte da essencialidade e/ou relevância dos serviços tomados com terceiros no seu processo produtivo. Ausente provas ou esclarecimentos técnicos importa no não reconhecimento do crédito por falta de confirmação da essencialidade.

## 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) e serviços de higienização; b) armazenagem de produtos acabados, votou pelas conclusões o Conselheiro Renan Gomes Rego; c) aquisição de pallets e serviços de reforma, remessa para conserto e retorno, carga e descarga e carregamento dos pallets. Também por unanimidade de votos, por negar provimento ao recurso voluntário em relação às seguintes rubricas: a) aos fretes utilizados na devolução (de compras, vendas e revendas), votou pelas conclusões a Conselheira Laura Baptista Borges; b) serviços gerais; e c) aquisição de materiais. 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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-002.647, de 23 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 11080.911545/2018-54, 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 PIS/PASEP.

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

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

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.

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 o não reconhecimento do crédito apurado, a empresa busca reforma do *decisum* mediante recurso voluntário apresentando como pedidos:

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

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

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 no acórdão paradigma como razões de decidir:

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 precípua 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 para transporte de leite cru e derivados entre estabelecimentos da recorrente e de armazéns para industrialização, e serviços de higienização dos veículos;
- Frete intercompany;
- Frete para venda e revenda de produtos acabados;
- Frete de remessa e retorno de pallets;
- Serviços de transporte de pallets e afins;
- Serviços de armazenagem de produtos acabados em frigoríficos;
- Despesas gerais com a) serviços de manutenção de equipamento informático, serviço de manutenção de geradores, serviço de mão de obra operacional terceirizada, serviço de planejamento e execução; e, b) materiais cadeados, estantes, papel toalha, soda líquida e soda caustica, solvente água sanitária, detergentes etc.

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<sup>1</sup> e art. 99<sup>2</sup>, ambos da Portaria MF nº 1.634/2023).

---

<sup>1</sup> 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 - fundamento 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]

<sup>2</sup> 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.

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 envolvidas às contribuições de modo a legitimar as viabilidades de apuração dos insumos, inclusive 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 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; e Lei 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;**

**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]

**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 notas fiscais fornecidas por amostragem, além do contrato social, juntados, ainda, em fase de manifestação de inconformidade.

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

## 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<sup>3</sup> 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:

<sup>3</sup> <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/defesa-agropecuaria/suasa/regulamentos-tecnicos-de-identidade-e-qualidade-de-produtos-de-origem-animal-1/rtiq-leite-e-seus-derivados>

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

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

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

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

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

**Art. 2º Os Regulamentos Técnicos de Identidade e Qualidade dos Produtos Lácteos aprovados por esta Portaria, estarão disponíveis na Coordenação de Informação Documental Agrícola, da Secretaria 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.

**- SERVIÇOS DE FRETE.**

Em síntese, três serviços de frete não foram aceitos como insumos pela fiscalização, sendo eles de: (i) transporte de leite cru ou *in natura*; (ii) frete intercompany; (iii) devolução de venda e revenda de produtos acabados; e (iv) remessa e retorno de pallets e afins.

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:

(...)

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

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

Em síntese, o conceito normativo de frete não alcança o transporte interno e externo que se encontre dissociado da operação de venda (do bem produzido) em si mesma considerada. Cumpre acrescentar, especificamente acerca de frete por ocasião da operação de compra, que o dispêndio é tratado como integrante do custo de aquisição dos bens transportados.

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

**(I) REMESSA E RETORNO PARA INDUSTRIALIZAÇÃO (INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS). SERVIÇOS DE HIGIENIZAÇÃO.**

Partindo dos pressupostos elencados inicialmente 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 postos de resfriamento próprios 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 nº 160, do frete de retorno realizado pela empresa Chapecó Soluções, solicitado pela Cooperativa Regional, para a Lactalis.

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.

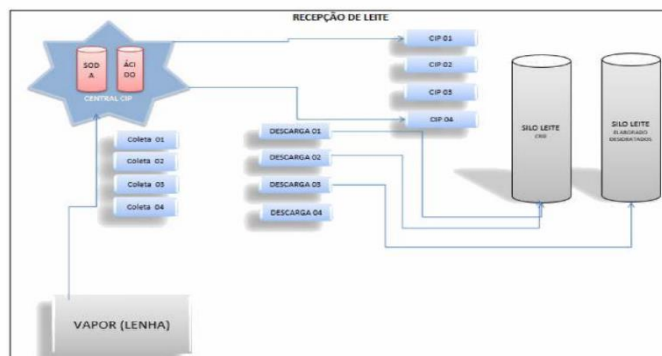


Figura 3 – Fluxograma do recebimento do leite cru

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, inclusive quando realizados desde as unidades de resfriamento contratados com terceiros, merece reversão.

Entendo que na peça recursal a recorrente ainda destaca a necessidade de lhe conferir crédito em relação aos fretes nas aquisições da matéria prima leite cru.

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 adquirido, reconhece-se a possibilidade de cômputo dos créditos sobre tais dispêndios.

Por derradeiro, a recorrente ainda busca reverter as glosas atinentes aos serviços de higienização dos veículos que transportam o leite cru.

O produto submetido a processo industrial, posteriormente comercializado guarda particularidades que demanda atendimento de inúmeras regras do MAPA, além das fiscalizações exercidas pela EMBRAPA e ANVISA, por essa razão além do pátio industrial possuir normas específicas e mais rígidas comparada com outros espaços fabris.

Do mesmo modo, o mecanismo de transporte, como visto não só no laudo técnico apresentado pela recorrente como, especialmente, no Decreto nº 9.013/2017 que

disciplina normas de inspeção industrial e sanitária dos produtos de origem animal, abaixo reproduzido:

Art. 12. A inspeção e a fiscalização industrial e sanitária de produtos de origem animal abrangem, entre outros, os seguintes procedimentos:

[omissis]

XIII - verificação dos meios de transporte de animais vivos e produtos derivados e suas matérias-primas destinados à alimentação humana;

Art. 42. O estabelecimento de produtos de origem animal deve dispor das seguintes condições básicas e comuns, respeitadas as particularidades tecnológicas cabíveis, sem prejuízo de outros critérios estabelecidos em normas complementares:

[omissis]

XIX - dependência para higienização de recipientes utilizados no transporte de matérias-primas e produtos;

Art. 64. As matérias-primas, os insumos e os produtos devem ser mantidos em condições que previnam contaminações durante todas as etapas de elaboração, desde a recepção até a expedição, incluído o transporte.

Art. 65. É proibido o uso de utensílios que, pela sua forma ou composição, possam comprometer a inocuidade da matéria-prima ou do produto durante todas as etapas de elaboração, desde a recepção até a expedição, incluído o transporte.

Incontestável, assim, a essencialidade dos serviços de higienização dos veículos que transportam a matéria prima da recorrente de modo que revento a glosa e concedo o crédito.

### **(III) ENTRE ESTABELECIMENTOS. REVENDA E DEVOLUÇÃO DE VENDA DE PRODUTOS ACABADOS.**

O principal argumento despendido pela recorrente para reforma da decisão recorrida em relação as despesas com frete entre seus estabelecimentos, rodeia à demanda para a atividade final de venda, meio que facilidade a atividade comercial e logística da recorrente.

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, inexistente previsão legal para pleito da recorrente.

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.

No que tange a revenda e devolução de vendas de produtos acabados, A legislação autoriza o desconto de créditos quando incorrida a despesa sobre devolução de produto acabado cuja receita de venda tenha sido tributada, a saber:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a 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.

Dessarte, mantenho as glosas para rubricas analisadas.

#### **(IV) REMESSA E RETORNO DE PALLETS E AFINS.**

São as razões de decidir da DRJ:

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

(...)

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

(...)

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:

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente<sup>6</sup>, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (gn)

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

A recorrente se insurge contra a invalidação dos créditos sobre frente de compra de pallets, remessa e retorno de pallet, remessa e retorno de armazenagem, devolução de vendas de produtos lácteos, remessa e retorno de mercadoria remetida para conserto, frete de (re)entrega e frete de carreto, arguindo:

Conforme já mencionado na presente Manifestação de Inconformidade, a empresa atua no ramo de laticínio, sendo absolutamente essencial à sua atividade a movimentação do leite para resfriamento.

Ou seja, estamos diante de movimentação de insumo, para utilização diretamente no processo produtivo da Manifestante e assim deve integrar a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02.

Deste modo, para ambas as situações (frete de insumos e frete de vendas) a legislação prevê a possibilidade de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, nos termos dos incisos II e IX, do art. 3º, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03. O que denota o equívoco perpetrado em face da Manifestante pela DRF de Porto Alegre, ao glosar os fretes de insumos e de produtos para venda.

Outrossim, quanto aos fretes de reentrega, de carreto, de mercadoria remetida para conserto, de devolução de compras e de devolução de vendas, verificase que o direito creditório da Manifestante está absolutamente assegurado pelo simples fato das compras e das vendas terem sido corretamente tributadas.

Por fim, em relação aos fretes de compras de pallets, de remessas e retorno de pallets e de mercadorias remetidas para conserto, há que se evidenciar que as condições de armazenamento e transporte dos alimentos nos estabelecimentos industrializados estão regulamentadas pelas legislações federais<sup>6</sup>.

De acordo com a ANVISA, o estabelecimento no qual sejam realizadas algumas das atividades de produção/industrialização, fracionamento, armazenamento e transportes de alimentos industrializados devem propiciar condições tais que impeçam a contaminação e/ou a proliferação de micro-organismos e protejam contra a alteração do produto e danos aos recipientes ou embalagens.

Assim, as aquisições e remessas e retornos de embalagens e vasilhames, se encaixam exatamente neste contexto, ou seja, tratam-se de itens essenciais a atividade social desenvolvida pela Manifestante.

Muitos dos argumentos não estão relacionados aos pallets, em si, confundindo-se com outros apresentados no tópico sobre os serviços de frete na devolução de mercadorias vendidas, que já tratado.

Nesse sentido, neste item serão abordadas as rubricas (i) aquisição de pallets, (ii) remessa e retorno de pallet, (iii) remessa e retorno de mercadoria remetida para conserto, (iv) frete de reentrega e (v) frete de carroto.

Os primeiros pontos (i) e (ii) estão 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 lembrar 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

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.

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

(...)

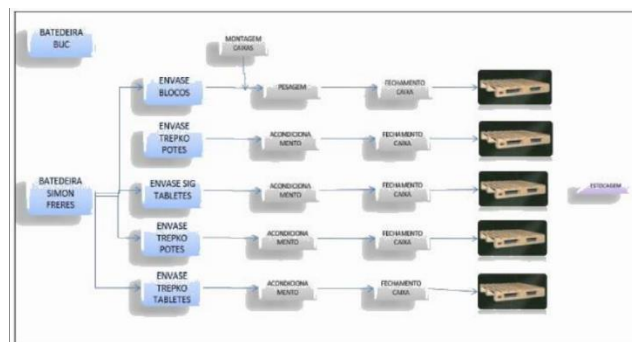


Figura 13 – Fluxograma de produção da manteiga

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.

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.

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, nº 143, do serviço de carregamento de pallets efetuado pela empresa F A Martins Transportes Rodoviários e a nota fiscal, nº 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 verticalizado da produção do leite e derivados e, por essa razão, reverto as glosas.

Acerca da remessa e retorno de mercadoria remetida para conserto (iii), recuso ao pedido, pois não está claro nos autos a relação dos consertos com o processo

produtivo da recorrente e, em consequência a essencialidade ou relevância no sistema verticalizado da empresa.

A recorrente apenas informa que os serviços correspondem a frete para conserto de mercadoria sem, contudo, indicar a natureza de cada mercadoria remetida para recuperação, tampouco há no laudo técnico esclarecimentos complementares.

Tal qual acontece com as precárias justificativas relativamente aos fretes sobre reentrega (iv) e carreto (v).

Logo, conservo as glosas para os pontos (iii), (iv) e (v).

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

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

São dois temas abordados pela recorrente com relação aos serviços de armazenagem, abaixo enfrentados.

**- A) PALLETS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE - pallets de madeira, pallet de plástico, madeiras para pallets, serviço de carga e descarga, serviço de transbordo, serviço de movimentação de saída paletizada, serviço de aluguel de paleteira manual, serviços de locação de transporte de pallets manual.**

Em sua defesa, esclarece a recorrente:

De acordo com a ANVISA, o estabelecimento no qual sejam realizadas algumas das atividades de produção/industrialização, fracionamento, armazenamento e transportes de alimentos industrializados devem propiciar condições tais que impeçam a contaminação e/ou a proliferação de micro-organismos e protejam contra a alteração do produto e danos aos recipientes ou embalagens, como bem determina o item 8, do Anexo, da Portaria SVS/MS nº 326, de 30 de julho de 1997 e do item 4.9 da Resolução RDC nº 216, 15 de setembro de 2004, in verbis: (...)

Ademais, conforme resolução 001/2000 da Secretaria da Agricultura e Abastecimento, a qual institui normas técnicas de instalações e equipamentos para Usinas de beneficiamento e industrialização de leite, no item “1.4.1.3 – estocagem”, 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.

Portanto, a aquisição de pallets não é uma escolha da empresa para a movimentação de cargas e acondicionamento do leite, mas uma exigência da ANVISA, de modo que a Recorrente despense recursos com aquisição de pallets de madeira e/ou de plástico e de madeiras para pallets, bem como com os serviços diretamente relacionados, como movimentação saída paletizada, carga e descarga, transbordo, aluguel de paleteira manual e locação de transporte de pallets manual. Tudo para cumprir as determinações legais, a fim de poder encerrar o ciclo produtivo da sua atividade econômica.

Assim sendo, a aquisição dos pallets e movimentação de embalagens e vasilhames consiste em despesas obrigatórias e intrinsecamente vinculadas às despesas de armazenagem e movimentação do leite, visando propiciar segurança e manter a integridade do produto.

Entendo que a temática já foi objeto de análise do item do voto (i) aquisição de pallets, (ii) remessa e retorno de pallet, ocasião em que se concedeu integralmente o crédito sobre aquisição de pallets e sobre os serviços de reforma, frete de remessa para conserto e retorno, carga e descarga e carregamento dos pallets.

#### **- B) Armazenagem de produtos acabados refrigerados.**

Em síntese, reforça a recorrente que atua com produção e comercialização de leite e derivados e que para o exercício de suas atividades contrata com terceiros os serviços de armazenagem de produtos acabados em frigoríficos, sendo estes essenciais em etapa produtiva. Confira-se:

Todavia, tal entendimento está equivocado, tendo em vista que, **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:

Dada a natureza da atividade exercida pela recorrente, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária<sup>4</sup> e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, igualmente do Programa Nacional de Qualidade do Leite – PNQL<sup>5</sup>, 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 despesas administrativas gerais e com aquisição de materiais, enfrentado abaixo.

#### - SERVIÇOS EM GERAL.

De um lado a DRJ confirma a impossibilidade de creditamento sobre os serviços de manutenção e instalação de máquinas e equipamentos bem como, na área operacional e administrativo, porquanto ausentes registros contábeis específicos sobre os custos:

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

Neste sentido, permanecem válidas as glosas de créditos apurados com despesas relativas a serviços e aquisições de bens que não podem ser considerados como insumos, mesmo após o conceito mais abrangente determinado pelo Parecer Normativo nº 05, como é o caso dos seguintes itens glosados, conforme descritos no Relatório de Ação Fiscal de fls. 160 a 164: serviços de armazenagem em geral não destinados a operações de venda; serviço de aluguel de quadra esportiva; serviço de aluguel de palco de eventos; serviço de locação de sonorização e projeção; serviço de separação de mercadorias; serviço de aluguel de imóvel residencial; taxa condominial de sala comercial; serviço de condomínio escritório de Belo

<sup>4</sup> Instrução Normativa MAPA 77/2018:

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.

<sup>5</sup> <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/inspecao/produtos-animais/qualidade-do-leite-pnql>

Horizonte; serviço de bônus e incentivos; serviço de diária; serviço de confecção de portas; serviço de conserto e manutenção de móveis; serviço de custos administrativos em TSP; serviço de manutenção de condicionadores de ar; serviço de estudo de autodepuração de curso d'água; estantes; caixa organizadora e cuia porongo.

De outro lado a recorrente explica que os serviços são nitidamente insumos essenciais em sua operação, consoante explanado:

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS e COFINS há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição; com os serviços de manutenção, montagem e desmontagem, empregados em máquinas; equipamentos, veículos e logística estratégica empregada a fim de promover a produção de bens ou a prestação de serviços.

Na prestação de serviço de manutenção de máquinas e equipamentos, também se inclui no conceito de despesas passíveis de creditamento as horas técnicas trabalhadas, os gastos com mão de obra operacional terceirizada, planejamento e execução do serviço.

Examinando os autos, de fato, não há notas fiscais ou registros contábeis que apontem que os serviços foram empregados na área produtiva da recorrente, sendo carreado aos autos pela fiscalização apenas a planilha demonstrativa dos bens e serviços glosados e correspondente período.

E das notas fiscais apresentadas pela recorrente ao longo dos autos, não vislumbro documentos relativos as aquisições de partes e peças de reposição e aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, de contratação de mão de obra operacional-técnica que permita exame pormenorizado da natureza da prestação.

A ausência de elementos, e os pressupostos já esmiuçados inicialmente no voto, compromete a concessão do crédito pretendido pela recorrente e, por isso, mantenho as glosas.

#### **- AQUISIÇÃO DE MATERIAIS.**

Deixo de reproduzir os motivos postos pela DRJ para negativa ao pedido de crédito formulado pela recorrente, já que idêntico ao dos serviços tomados com terceiros, acima colacionado.

Com respeito a recorrente, cito sua tese:

No caso concreto, estamos tratando de glosas de créditos relacionados a despesas com materiais relacionados à higienização, necessários ao asseio da salubridade do estabelecimento produtor de lácteos (estantes, papel toalha, soda líquida e soda caustica, solução de limpeza, sanitizante, solvente água sanitária, detergentes).

Não são necessárias maiores divagações quanto à importância e obrigatoriedade de se manter um ambiente altamente limpo e salubre quando se trata da produção de alimentos, de acordo com as rigorosas regras da vigilância sanitária, tal como é o caso da Recorrente.

Não descarto a importância dos produtos, levando-se em consideração os produtos manipulados pela recorrente.

No entanto, assim como no caso dos serviços gerais, não vislumbro documentos relativos as aquisições para o período do 3º trimestre de 2017 que permita verificação precisa da natureza dos bens adquiridos. E, mais, não me parece haver glosas pela fiscalização quanto aos produtos aplicados na fábrica, mas, sim, internalizados na área administrativa, veja:

A interessada incluiu, indevidamente, na base de cálculo dos créditos valores referentes a serviços e materiais, não aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, descritos a seguir: serviço de manutenção de geradores, serviço de aluguel de quadra esportiva, serviço de aluguel de palco de eventos, serviço de locação de sonorização e projeção, serviço de manutenção e recarga de extintores, serviço de manutenção de epis, serviço de separação de mercadorias, serviço de aluguel de imóvel residencial, taxa condominial de sala comercial, serviço de condomínio escritório de Belo Horizonte, serviço de corte e baldeio de lenha, serviço de corte de palma, serviço de bônus e incentivos, serviço diária, serviço de classificação de produto, pesagem de veículo, serviço de confecção de portas, serviço de conserto e manutenção de móveis, serviço de manutenção de cadeira, serviço de reforma de pallets, serviço de custos administrativos em TSP, serviço de repaletização, serviço de manutenção de condicionadores de ar, serviço de estudo de autodepuração de curso d'água, pallets de madeira, **estantes, papel toalha, solução de limpeza, detergentes, caixa organizadora, cuia porongo, entre outros**. A pessoa jurídica sujeita ao regime de incidência não cumulativa poderá, no cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, adquiridos a partir de 1º de fevereiro de 2004, de pessoa jurídica domiciliada no país. A partir de 1º de maio de 2004, também são admitidos créditos da contribuição relacionados a aquisição de bens e serviços utilizados diretamente como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, desde que tenha havido incidência na importação. O termo "insumo" não pode, entretanto, ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa para a empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade. Despesas e custos indiretos com materiais e serviços como gastos com aluguel de quadra esportiva, aluguel de palco de eventos, serviço de locação de sonorização e projeção, manutenção e recarga de extintores, manutenção de epis, serviço de separação de mercadorias, aluguel de imóvel residencial, taxa condominial de sala comercial, conserto e manutenção de móveis,

manutenção de cadeira, serviço de reforma de pallets, custos administrativos em TSP, serviço de repaletização, manutenção de condicionadores de ar, **estantes, papel toalha, solução de limpeza, detergentes, etc, embora gerem despesas para a empresa, não são considerados insumos para a prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, para fins de apuração dos créditos no regime da sistemática não cumulativa. 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 ao crédito. Pallets de madeira, etc, visam facilitar a movimentação de mercadorias e o seu acondicionamento, não dando, portanto, direito a crédito. (grifos nossos)

Por essa razão, adotando os critérios apontados exaustivamente no presente voto, nego provimento ao pleito.

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) frete entre estabelecimentos da recorrente de produtos inacabados ou de matéria prima (remessa e retorno para industrialização), e realizados desde as unidades de resfriamento, contratados com terceiros;
- b) serviços de higienização dos veículos que transportam a matéria prima;
- c) aquisição de pallets e de serviços de reforma, frete de remessa para conserto e retorno, carga e descarga e carregamento dos pallets; e,
- d) armazenagem de produtos acabados.

### **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) e serviços de higienização; b) armazenagem de produtos acabados, votou pelas conclusões o Conselheiro Renan Gomes Rego; c) aquisição de pallets e serviços de reforma, remessa para conserto e retorno, carga e descarga e carregamento dos pallets.

*Assinado Digitalmente*

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator