



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11080.909598/2020-20</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-002.644 – 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 Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2019 a 30/09/2019

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

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

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

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

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

FRETE. COMPRA DE MATÉRIA PRIMA. REMESSA DE INSUMOS PARA LABORATÓRIO E DESCARTE. 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 bem como, para o descarte do leite impróprio para consumo, 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.

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

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

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, na forma a seguir. 1) Por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de créditos relativas às seguintes rubricas: a) fretes de produtos inacabados ou de matéria prima entre estabelecimentos da recorrente (remessa e retorno para industrialização); b) fretes na compra de matéria prima com alíquota zero; c) armazenagem de produtos acabados, votou pelas conclusões o Conselheiro Renan Gomes Rego; d) serviços portuários de carga e descarga, e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos que não sejam acabados (ex. matéria-prima e produtos inacabados); e) aquisição de pallets e serviços de reforma, remessa para conserto e retorno, carga e descarga e carregamento dos pallets; e f) fretes na remessa de insumos para laboratórios. Também por unanimidade de votos, por negar provimento ao recurso voluntário em relação aos fretes utilizados na devolução (de compras, vendas e revendas), votou pelas conclusões a Conselheira Laura Baptista Borges. 2) Por maioria de votos, em negar provimento em relação a fretes de produtos acabados, vencidos os Conselheiros Renan Gomes Rego e Laura

Baptista Borges. e 3) Pelo voto de qualidade, em negar provimento em relação aos serviços portuários de carga e descarga, e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos acabados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-002.643, de 23 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 11080.909597/2020-85, 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, que reconheceu parcialmente direito creditório relativo ao ressarcimento da Contribuição para o Financiamento da Contribuição Social (Cofins) não cumulativa decorrente de vendas no mercado interno com base no art. 16 da Lei 11.116/2005 e de créditos presumidos, apurado no período de 01/07/2019 a 30/09/2019, onde o valor original do pedido foi de R\$ 42.280.924,56, sendo autorizado um direito creditório no valor de R\$ 37.536.633,51, conforme consubstanciado no Relatório de Ação Fiscal (RAF) lavrado por AuditorFiscal da RFB (fls. 259 a 262).

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2019 a 30/09/2019

DECISÕES ADMINISTRATIVAS/JUDICIAIS. EFEITOS.

Regra geral, as decisões administrativas e judiciais têm eficácia interpartes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissivo legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2019 a 30/09/2019

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal. Para o creditamento, não é necessário contato ou incorporação ao produto.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE. CONDIÇÕES.

Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os dispêndios de armazenagem de mercadoria e de fretes de vendas, estes serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica domiciliada no país para entrega ao cliente e ter o ônus suportado pelo contribuinte.

INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem de apresentação, que se agrega ao produto durante o processo produtivo. A embalagem de transporte não se configura como insumo.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO BÁSICO OU PRESUMIDO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra. Tratando-se, porém, comprovadamente, de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos na forma e na proporção que o bem a compuser. No caso de leite cru adquirido como insumo passível de gerar crédito presumido, o frete respectivo compõe o custo de aquisição, base de cálculo do crédito em questão.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

**AQUISIÇÕES SEM CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS.**

Não confere direito a crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como no caso de insumo adquirido à alíquota zero, a não ser em caso de previsão legal específica.

**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 ou assessoria advocatícia.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

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

**“PEDIDO**

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 reconhecer integralmente os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS postulados pela Recorrente, 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 Anexo II do RICARF e art. 38 da Lei nº 9.784/99.

Por fim, pugna pela realização de sustentação oral quando da realização do julgamento do presente Recurso Voluntário, bem como pela juntada posterior de documentos necessários à pretensão consignada nos autos, em prestígio ao princípio da verdade material.”

É o relatório.

**VOTO**

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

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

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

O recurso voluntário além de tempestivo, preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatório que o cerne 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 de leite cru e derivados estabelecimentos da recorrente;
- Frete de remessa e retorno de mercadorias;
- Frete sobre aquisição de bens sujeitos a alíquota zero;
- Frete na devolução de mercadorias;
- Armazenagem em geral;
- Serviços de carga e descarga;
- Despesas com (i) aquisição de pallets; (ii) manutenção e instalação de máquinas e equipamentos; e (iii) aquisição de bens e serviços de uso e consumo.

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]

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

---

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.

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 empresariais 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.

### - FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Em síntese, três serviços de frete realizados entre estabelecimentos da recorrente não foram aceitos como insumos pela fiscalização, sendo eles de: (i) insumos, produtos inacabados e produtos acabados; (ii) remessa para análise; e, (iii) envio de leite para descarte.

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:

(...)

Assim, o desconto do crédito relativo a armazenagem de mercadoria e frete somente é possível em relação às operações de venda e desde que os serviços sejam contratados no mercado interno. No caso do inciso IX acima (adiante se aborda o frete como insumo), as despesas efetuadas com o transporte de mercadorias compradas pela interessada (armazenagem e fretes) contratados no país, ou entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram crédito, visto que elas não podem ser consideradas como operações de venda.

(...)

Com relação ao frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para revenda e de insumos para produção, não existe previsão legal específica para o cálculo de créditos da não cumulatividade. Entretanto, é entendimento consolidado e adotado no âmbito da RFB que o crédito deve ser validado quando integra o custo de aquisição, consoante a boa técnica contábil e de acordo com o disposto no art. 301, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

[omissis]

Na IN supracitada também consta possibilidade de crédito no transporte de produtos em elaboração. Aí a hipótese deve ser específica, quando há industrialização e necessidade de transporte para continuidade do processo produtivo. É verdade que o laudo técnico aponta pelo menos uma situação que poderia ser enquadrada no caso. Do processo de fabricação de queijos, é retirada a massa coalhada, que é transferida das unidades de Ijuí e Três de Maio para Santa Rosa, onde há unidade para a produção de requeijão. No entanto, nesse caso, deveria a empresa fazer a escrituração em separado dos fretes, identificando de forma independente cada caso. Com base nos levantamentos de registros de fretes de “transferência entre filiais”, simplesmente, não é possível aferir certeza e liquidez sobre qualquer crédito. Não se oferece, na manifestação de inconformidade, cálculo apartado sobre o item, ou mesmo, hipótese de rateio fundamentado de que trata o PN Cosit/RFB nº 05/2018 (item 14, transcrito mais adiante, neste voto).

(...)

**Veja-se que no próprio caso paradigma julgado pelo STJ, que tratou de indústria de alimentos, não foram concedidos os fretes no conceito de insumo (ou seja, fora do previso no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, já citado, de armazenagem e frete na venda). Igual é o tratamento a ser dado no caso de transporte em devoluções de produtos e descarte. O crédito de transporte de mercadorias e retorno para análise laboratorial não tem previsão legal.**

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) PRODUTOS ACABADOS.**

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

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

A recorrente afirma claramente que os produtos transferidos entre suas unidades têm finalidade logística e, a meu ver, 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.

**(II) REMESSA E RETORNO PARA INDUSTRIALIZAÇÃO (INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS).**

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.

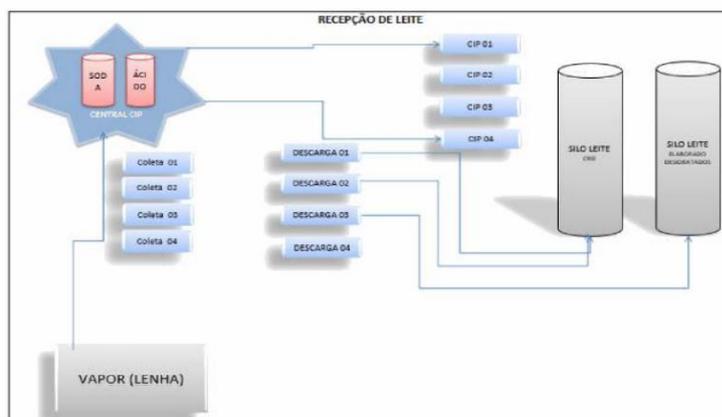


Figura 3 – Fluxograma do recebimento do leite cru

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 merece reversão.

### (III) PARA DESCARTE DE LEITE CRU.

O caso em comento envolve produção de leite e derivados, estando, de logo, os vendedores obrigados a seguir a regra imposta pelo Decreto-Lei nº 923 de 10 de outubro de 1969, abaixo reproduzido:

Art. 1º Fica proibida a venda de leite cru, para consumo direto da população, em todo o território nacional, ressalvadas as disposições do artigo 2º.

Art. 2º Poderá ser permitida, em caráter precário, a venda de leite cru em localidades que não possam ser abastecidas permanentemente com leite beneficiado.

Art. 3º O Ministério da Agricultura promoverá, no prazo de 60 (sessenta) dias, a regulamentação do presente Decreto-lei, especificando as proibições e cominando penalidades.

Desde então, diversos atos infralegais foram publicados a exemplo do Decreto nº 66.183/70 que regulamenta o Decreto-Lei nº 923/69, e o Decreto nº 9.013/2017 que disciplina normas de inspeção industrial e sanitária dos produtos de origem animal exige o descarte do leite considerado impróprio para consumo humano, observe:

Art. 501. Além dos casos previstos no art. 497, considera-se impróprio para qualquer tipo de aproveitamento o leite cru, quando:

[omissis]

Parágrafo único. O leite considerado impróprio para qualquer tipo de aproveitamento e qualquer produto que tenha sido preparado com ele ou que a ele tenha sido misturado devem ser descartados e inutilizados pelo estabelecimento.

Através da IN do MAPA nº 42/1999, que estão as orientações sobre o controle de resíduos em produtos de origem animal que refletirá no descarte, na qual consta:

#### ANEXO IV

##### PROGRAMA DE CONTROLE DE RESÍDUOS EM LEITE - PCRL

O PCRM objetiva garantir a produção e a produtividade do leite no território nacional, bem como o aporte do produtos similares importados. Suas ações estão direcionadas aos conhecimentos das violações em decorrência ao uso indevido de medicamento veterinário ou de contaminantes ambientais. Para isto, são colhidas amostras de leite, junto aos estabelecimentos sob Inspeção Federal (SIF).

##### A - OPERACIONALIZAÇÃO DO PROGRAMA

1 - Subprograma de Monitoramento -as amostras de leite serão colhidas pelo Serviço de Inspeção Federal, remetidas aos laboratórios da rede oficial ou credenciados

Evidente que a produção e comercialização de leite cru ou *in natura* estão submetidas a legislação e atos infralegais rígidos, que uma vez desatendidas acarretam não só na rejeição dos produtos com o seu descarte como, ainda, em penalidades de natureza pecuniária ou obrigação de fazer ou de não fazer, além de outras sanções aplicáveis, isolada ou cumulativamente, dentre elas advertência, multa, apreensão ou condenação das matérias-primas e dos produtos de origem animal, interdição total ou parcial do estabelecimento e cassação de registro ou do relacionamento do estabelecimento.

Por tais razões, que restabeleço os créditos incorridos pela recorrente com o frete para descarte do leite cru ou *in natura*.

##### **- COMPRA DE MATÉRIA PRIMA COM ALÍQUOTA ZERO.**

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

Além dos parâmetros necessários para fruição do crédito de PIS e COFINS não cumulativos já colocados neste voto, especialmente a Súmula Vinculante CARF nº 188 (aprovada em 20/06/2024), para os fretes com tributação e registro de forma autônoma em relação a matéria prima adquirida, reconhece-se a possibilidade do cômputo dos créditos sobre tais dispêndios.

#### **- ARMAZENAGEM DE PRODUTOS ACABADOS.**

Adotando os mesmos critérios dos fretes, decidiu a DRJ pela impossibilidade de fruição de créditos de PIS e COFINS nos regimes não cumulativos sobre os serviços de armazenagem.

Em sua defesa, esclarece a recorrente:

As condições de armazenamento e transporte dos alimentos nos estabelecimentos industrializados estão regulamentadas pelas legislações federais: Portaria SVS/MS nº 326/1997; Resolução – RDC Anvisa nº 275/2002; e Resolução RDC nº 216/ 2004.

De acordo com a ANVISA, o estabelecimento no qual são 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:

“Portaria SVS/MS nº 326, de 30 de julho de 1997 8. ARMAZENAMENTO E TRANSPORTE DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS ACABADOS.

8.1. As matérias primas e os produtos acabados deverão ser armazenados e transportados em 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. (g.n.)”

“Resolução RDC nº 216, 15 de setembro de 2004 4.9 ARMAZENAMENTO E TRANSPORTE DO ALIMENTO PREPARADO 4.9.1 Os alimentos preparados mantidos na área de armazenamento ou aguardando o transporte devem estar identificados e protegidos contra contaminantes. Na identificação deve constar, no mínimo, a designação do produto, a data de preparo e o prazo de validade.” (g.n.)

Portanto, A CORRETA ARMAZENAGEM DOS INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS NÃO É UMA ESCOLHA DA EMPRESA, MAS UMA EXIGÊNCIA DA ANVISA, de modo que a Manifestante dispense recursos para tal finalidade, objetivando cumprir as determinações legais, a fim de poder encerrar o ciclo produtivo da sua atividade econômica.

Assim, inequívoca a natureza de insumo da armazenagem, indevidamente glosada no caso em apreço, no processo produtivo da Recorrente. Nesse sentido, o CARF entende que os serviços de armazenagem geram direito a crédito das contribuições ao PIS e à COFINS, (...).

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.

#### - SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA.

Concluiu a DRJ em seu acórdão recorrido:

Quanto ao material de embalagem, pallets de madeira, serviços de repaletização, fretes de movimentação e retorno de embalagens e serviços de carga e descarga, cita, o manifestante, legislação federal da Anvisa e da Secretaria da Agricultura e Abastecimento. Discorre sobre a atividade de estocagem, argumentando que a aquisição de pallets não é uma escolha para a movimentação de cargas e acondicionamento do leite, mas sim uma exigência da Anvisa. Aponta que a venda não se realizaria sem os pallets utilizados no transporte e organização do produto. Conclui que a os gastos em questão são despesas obrigatórias visando propiciar segurança e manter a integridade do produto.

Sobre os serviços contratados de carga e descarga, cross docking e picking (separação e movimentação de mercadorias), transbordo e suas essencialidades em uma das etapas do processo industrial do leite cru ou *in natura*, a recorrente justifica:

**O serviço de carga e descarga, absolutamente intrínseco aos serviços de fretes para armazenagem em geral, compõe o processo produtivo da ora Recorrente, pois caracterizam-se como despesas essenciais ao acondicionamento especial que demanda a fabricação dos produtos lácteos, bem como para comercialização destes.**

No mesmo sentido os **serviços de cross docking e de picking, que se referem, basicamente, ao serviço de separação e movimentação da mercadoria, estão totalmente relacionados ao serviço de armazenagem**, compondo o custo do processo produtivo da Recorrente e, portanto, passível de creditamento pela empresa, conforme atestado no Laudo Técnico às fls. 44/46:

(...)

Infere-se que, na ausência dos serviços em comento, o produto da Recorrente sequer seria descarregado do transportador para fábrica ou centro de distribuição,

<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>

não chegando ao cliente final, sendo evidente sua essencialidade, conseqüentemente, a legitimidade da tomada dos créditos correspondentes. (...)

(grifos nossos)

O laudo técnico apresentado é categórico ao ilustrar a aplicação dos serviços durante as etapas para produção e comercialização do leite e derivados, consoante verificado:

Ao utilizar o **transporte por via aquática**, como o fluvial e por cabotagem (navegação marítima próxima a costa), a empresa é capaz de transportar grandes quantidades, podendo transportar produtos de diversas espécies, líquidos ou sólidos, desde que estejam bem armazenados e em embalagens apropriadas. Além disso este modal utilizado para longas distâncias tem um baixo risco de avarias nas mercadorias e um **baixo custo para carga e descarga**.

Quanto a forma do transporte, pode ser tratado pela modalidade ou multimodalidade. O modal ou unimodal envolve apenas uma modalidade de transporte, o intermodal envolve mais de um tipo de transporte e para cada trecho, é realizado um contrato e o multimodal envolve mais de um tipo de modal, porém realizado com apenas um contrato.

(...)

O anexo II exemplifica a nota fiscal, nº 2018/00000000140, do serviço de descarga realizado pela empresa Tenório Total Serviços e a nota fiscal, nº 485.108, do serviço de transferência de mercadorias da empresa Lactalis de Teutônia (RS) para a empresa Lactalis de Campo Grande (MS), realizado pela empresa Dinon JCC Transportes.

(...)

Os serviços portuários de carga e descarga, e transbordo contratados com terceiros, a meu ver, são necessários nas etapas pré, durante e pós-industrial, porquanto retirados implicam na etapa industrial da recorrente.

As operações de carga e descarga das mercadorias estão intrinsecamente atrelados ao carregamento e descarregamento da embarcação, enquanto através do transbordo há transferência da mercadoria de um veículo a outro. Subtraídos, obstar-se-ia o transporte interno das mercadorias entre o pátio industrial da empresa e o porto.

Em relação aos serviços de cross docking e picking (separação e movimentação de mercadorias), como atrelados a paletização e aos armazéns, deixo para examinar as rubricas glosadas no item a seguir.

Veja que todos os serviços estão segregados do frete, ou seja, não estão os serviços de portuários de carga e descarga, transbordo, cross docking e picking não são resultado ou dependentes dos serviços de frete, eis que autônomos. Parte-se, assim, da ideia de que o acessório não acompanha o seu principal.

Nesse sentido, reverto as glosas sobre os serviços de operação portuária de carga e descarga, e transbordo contratados pela recorrente com terceiros.

**- OUTRAS DESPESAS.**

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

Quanto ao material de embalagem, pallets de madeira, serviços de repaletização, fretes de movimentação e retorno de embalagens e serviços de carga e descarga, cita, o manifestante, legislação federal da Anvisa e da Secretaria da Agricultura e Abastecimento. Discorre sobre a atividade de estocagem, argumentando que a aquisição de pallets não é uma escolha para a movimentação de cargas e acondicionamento do leite, mas sim uma exigência da Anvisa. Aponta que a venda não se realizaria sem os pallets utilizados no transporte e organização do produto. Conclui que a os gastos em questão são despesas obrigatórias visando propiciar segurança e manter a integridade do produto.

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

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

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc

Além do mais, o próprio contribuinte admite que tais embalagens (pallets) são também utilizadas 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:

Ora, como visto, os bens e serviços passíveis de utilização como crédito são aqueles aproveitados no correr do processo produtivo. Após concluído o processo produtivo, não pode, via de regra, ser aproveitado crédito. Os casos de utilização do conceito de relevância são específicos. Não caberia, tal hipótese, ser usada para ampliar o conceito que restou vencido na decisão do STJ, que considerava a atividade empresarial como um todo, e não o processo produtivo. Os serviços aplicados sobre os pallets e seu transporte, por decorrência, também não podem ser aproveitados para aferição do crédito. Assim é também, para os serviços relacionados à carga e descarga e aqueles aplicados aos produtos prontos.

Veja-se que no próprio caso paradigma julgado pelo STJ, que tratou de indústria de alimentos, não foram concedidos os fretes no conceito de insumo (ou seja, fora do previso no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, já citado, de armazenagem e frete na venda). Igual é o tratamento a ser dado no caso de transporte em devoluções de produtos e descarte. O crédito de transporte de mercadorias e retorno para análise laboratorial não tem previsão legal.

Dessa forma, não há crédito básico adicional a ser concedido nesse item (o presumido será visto em item mais adiante).

(...)

### 9. Conclusão

No presente processo, foi solicitado o ressarcimento de R\$ 9.181.053,05, sendo autorizado um direito creditório no valor de R\$ 8.151.049,36. A manifestação de inconformidade sobre as glosas foi objeto de apreciação.

Pelo exposto, em função de variados motivos abordados no voto, no caso concreto, devem ser mantidas as glosas sobre: fretes de transferência entre filiais, fretes de remessa e retorno de pallets ou embalagens em geral, devolução de venda de produtos lácteos, frete devolução de venda de produtos lácteos, devolução de compra de insumos e embalagens, envio de leite cru para descarte, frete para laboratório, serviços de armazenagem em geral não destinados a operações de venda (inclusive produtos refrigerados), movimentação de cross docking, movimentação e separação de produtos acabados, créditos básicos de fretes nas compras de bens não sujeitos à tributação ou com alíquota reduzida a zero, pallets, serviço de carga e descarga de produtos acabados, serviço de repaletização, serviço de condomínio/escritório, serviço de manutenção/carga/instalação de condicionadores de ar, serviços gerais e hora trabalhada, serviço de limpeza administrativa, serviço de veiculação de mídia de produtos, serviços advocatícios/assessoria, cadeados, camisetas e roupas em geral para merchandising, carta gráfica, lustra móveis, porta documentos, refeição tradicional e glosas análogas, com utilização de termos similares.

Deve ser provida a manifestação de inconformidade quanto ao vinho madeira seco, que efetivamente compôs a relação de notas glosadas. Para eventuais outros itens análogos, que não os citados aqui, deve-se aplicar o conceito de insumo do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05. Devem ser validados os valores de créditos presumidos em conformidade com a redação atual da Lei 10.925/2004, mesmo que informados e glosados como crédito básico, incluindo, se caso, os fretes de aquisições de insumo leite cru

### (I) PALLETS.

A recorrente sustenta em sua peça recursal:

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

(...)

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

**produto com as paredes e o piso, mesmo que embalado, envasado e/ou acondicionado.**

“1.4.1.3 - ESTOCAGEM: Consideradas suas capacidades e particularidades, os estabelecimentos deverão ter número suficiente de sistemas produtores de frio, bem como depósitos secos e arejados para colher toda a produção, localizados de maneira a oferecerem sequência adequada em relação ao beneficiamento e a expedição. Os sistemas produtores de frio deverão atingir as temperaturas exigidas e em todos os casos serão instalados termômetros externos. Todas as áreas de estocagem deverão dispor 908p5iuu produtos que exigirem a estocagem com frio deverão guardar entre si afastamento adequado de modo a permitir a necessária circulação de frio.”

Portanto, **a aquisição de pallets não é uma escolha da empresa para a movimentação de cargas e acondicionamento do leite**, mas – novamente – uma exigência da Anvisa, de modo que a Recorrente despense inúmeros recursos com aquisição, conserto e troca desses pallets, assim como com os serviços diretamente relacionados, **como movimentação, saída paletizada e carga e descarga paletizada.**

(...)

Nesse contexto, os pallets correspondem a um item imprescindível na logística da Recorrente, sendo utilizados tanto no transporte quanto na armazenagem de seus produtos, consoante infere-se do Laudo Técnico, às fls. 31/32:

(...)

Ressalte-se, ainda, que em certas ocasiões a Recorrente necessita contratar serviços de repaletização e de aplicação de filme stretch. Isso porque, conforme explanado no Laudo Técnico às fls. 48/49, às vezes o cliente solicita uma quantidade menor do que a quantidade padrão existente em um pallet e quando o produto chega ao centro de distribuição que não conta com funcionários da Recorrente para realizar o fracionamento da mercadoria (repaletização) e reaplicar o filme stretch, necessário utilizarse de serviços de terceiros para que a mercadoria chegue ao cliente exatamente nas condições e quantidade solicitadas.

(...)

Ante o exposto, **as despesas com aquisição de pallets, com a troca desses (repaletização), com o frete para conserto e retorno dos mesmos, bem como com os serviços de movimentação saída paletizada, o serviço carga e descarga paletizada e as remessas e retorno de embalagens e vasilhames para transporte do produto da Recorrente**, enquadram-se perfeitamente no conceito de insumo pacificado pelo STJ.

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

Além da juntada de laudo técnico que esclarece quanto ao uso dos pallets e serviços relacionados, não é demais 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

(...)

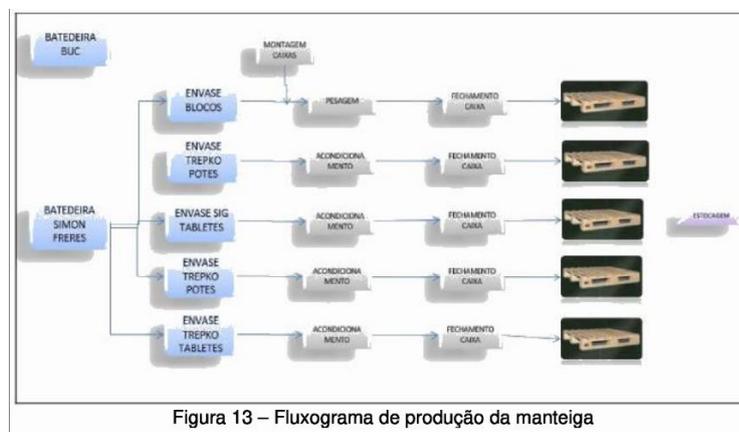


Figura 13 – Fluxograma de produção da manteiga

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

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

## (II) FRETE SOBRE DEVOLUÇÃO.

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

**E) Frete de devolução de compra de insumos, embalagens e material de uso e consumo (devolução de compras) | devolução de vendas de produtos lácteos (acabados)**

(...)

Outrossim, quanto ao frete de devolução de compras e de devolução de vendas, verifica-se que o direito creditório da Recorrente está absolutamente assegurado pelo simples fato das compras e das vendas terem sido corretamente tributadas.

Como elucidado alhures, em algumas ocasiões a Recorrente recebe insumo ou peça para manutenção diversa do solicitado, devendo efetuar a devolução ao fornecedor. Para tanto, consoante atestado no Laudo Técnico (fls. 33/34), é necessário contratar uma empresa de transporte para efetuar a devolução deste item para que, então, receba o que fora essencialmente solicitado para a continuidade de seu processo produtivo, sob pena de paralização de toda a produção. Ainda, a Recorrente deve cumprir com a entrega dos produtos em perfeitas condições de venda e consumo, sendo sua responsabilidade a coleta e troca se o produto for entregue ao cliente próximo à data de vencimento – uma vez

que não é por este aceito – ou com eventuais avarias que impossibilite o produto para consumo, conforme atestado no Laudo Técnico às fls. 34/35: (...)

De tal forma que, para a coleta e/ou troca e tais mercadorias, insumos e embalagens, a Recorrente se vê obrigada a incorrer nos custos do frete de devolução, sendo certo que o pagamento das despesas e contribuições inerentes sobre o serviço de transporte em si, ocorrerá a despeito do bem transportado e da modalidade de tributação ao qual se sujeita.

Em outras palavras, seja o frete de compra, interno, de venda, de importação, de remessa/retorno de industrialização, de devolução ou oriundo de transferência entre estabelecimentos, refere-se à despesa autônoma e individualizada dos bens ou serviços transportados.

Sendo assim, e nos termos da conclusão do referido trabalho técnico, o frete contratado em decorrência de devolução de compras e o frete relativo à devolução de vendas são inequivocamente essenciais ao processo produtivo da Recorrente, devendo ser reformado o Acórdão recorrido, para reversão das glosas mantidas e reconhecimento da integralidade do crédito pleiteado.

Percebe-se que os serviços de frete envolvem a devolução de compras (insumos, embalagem e material de uso e consumo), e de vendas.

Consta no laudo técnico os seguintes esclarecimentos:

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

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

Na Figura 21 é mostrado o estoque de embalagens.



Figura 21 – Estoque de embalagens



Dessarte, mantenho as glosas para rubricas analisadas.

### (III) REMESSA DE INSUMOS PARA LABORATÓRIOS.

Em resumo afirma a recorrente em sua peça:

A mesma normativa exige ainda que mensalmente sejam monitorados os produtores de leite, através das análises de contagem total de bactérias, contagem de células somáticas e composição físico-química. Estas análises devem ser realizadas em laboratórios que possuem credenciamento com o MAPA (Ministério da Agricultura).

Porém, como o laboratório da Recorrente não possui esse credenciamento, as análises obrigatórias são todas realizadas em laboratórios de terceiros, em que pese a realização de algumas análises não obrigatórias serem realizadas em seu laboratório interno, sempre com fulcro na qualidade dos produtos a serem produzidos.

Importante destacar que não somente a impossibilidade de realização de determinadas análises no laboratório interno ensejam a necessidade de envio a laboratórios de terceiros, mas também o alto volume de testes, bem como a inexistência de laboratório interno em algumas unidades, casos em que a totalidade das análises é feita externamente, conforme infere-se do Laudo Técnico às fls. 40: (...)

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

#### **IN 77/2018.**

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

V - coletar e acondicionar amostras para as análises laboratoriais;

#### CAPÍTULO VIII

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

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

I - teor de gordura;

II - teor de proteína total;

III - teor de lactose anidra; IV - teor de sólidos não gordurosos;

V - teor de sólidos totais;

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

VIII - resíduos de produtos de uso veterinário; e

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

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

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

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

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

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

§ 2º Compete ao estabelecimento a gestão e a execução dos procedimentos que garantam a aleatoriedade plena da coleta regular das amostras de leite cru refrigerado para envio à RBQL, assegurando que os produtores não tenham prévio conhecimento da data das coletas.

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

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

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

**Decreto nº 9.013/2017.**

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

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

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

[omissis]

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

#### TÍTULO VIII

#### DA ANÁLISE LABORATORIAL

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

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

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

#### **- SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E INSTALAÇÃO UTILIZADOS COMO INSUMOS.**

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 e, também, dada a ausência de glosas para o período em debate (3º trimestre de 2019):

#### 6. BENS E SERVIÇOS NÃO INCLUÍDOS NO CONCEITO DE INSUMOS

Os bens e serviços relacionados aos transportes já foram considerados acima. Também já foi apontado o conceito de insumos que deve prevalecer após a adoção do entendimento decorrente da decisão do STJ. Considera-se correta a empresa quando afirma que insumo não é apenas o que entra em contato com o produto. Daí, não pode ser inferido, como parece fazer a manifestante, que são admitidos no regime não cumulativo os custos e despesas arcados pela empresa que são “importantes” para ela continuar em operação e no mercado. O STJ foi muito específico quanto à necessidade vinculada ao processo produtivo, afastando demais despesas, importantes ou não para a empresa, meritorias ou não.

Em conformidade com os arts. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e nos termos decididos pela Primeira Seção do STJ, só podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, entre outras. O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções específicas e justificadas (itens “a” e “c” das conclusões do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018).

(...)

Assim, serviços genéricos, comuns ou simplesmente classificados como “diversos” também não poderiam ser objeto de validação. É o mesmo caso de serviços de disponibilização de mão-de-obra, que ficam determinado tempo sobre controle da contratante, a realizar tarefas diversas. Poderia se utilizar a mão-de-obra em uma gama de atividades, desde administrativas, passando por serviços em embalagens de transporte (já se tratou da repaletização), segurança, manutenção preditiva e auxílio em atividades produtivas propriamente ditas. Dessa forma, quando não detalhado nos documentos fiscais e sem uma contabilização em separado, não é possível validar tais créditos. Na hipótese de utilização mista, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam identificar o item em questão e sua utilização, caso de uso comum ou genérico em setores que fazem parte do processo produtivo e que não fazem parte dele. Como indica o já citado PN Cosit/RFB 05/2018:

[omissis]

No que tange à manutenção, o que se observa em específico é a manutenção de ar-condicionado. Do já exposto, deve ser mantida a glosa. Outros serviços que constem apenas dos documentos fiscais e escrituração como serviços gerais, inexistindo elementos comprobatórios de uso exclusivo e específico na produção, devem ter o mesmo tratamento.

Quanto aos serviços de limpeza, o Laudo Técnico, elaborado para a empresa não apenas de forma restrita à presente ação fiscal, mas abarcando outros períodos, detalha a importância da higienização da fábrica e, para tanto, de produtos, em especial a água sanitária. Entretanto, nos anexos do TVF, não se constata glosa específica de tais produtos. Se observa, isto sim, nas relações de notas glosadas, itens descritos como “serviço limpeza pátio” e “serviço mão obra limpeza interna”. Dessa forma, não se localizou glosa dos produtos específicos para o trimestre em questão e os serviços, na forma posta, não poderiam ser validados. É de se agregar que serviços de lavanderia tampouco seriam providos, mas não se observou situação no trimestre presente.

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

**5) SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – serviço de manutenção de máquinas  
serviço de limpeza | serviço de instalação e manutenção de ar-condicionado |  
contratação de mão de obra operacional, técnica, terceirizada e temporária**

Na prestação de serviço de manutenção de máquinas e equipamentos, também se inclui no conceito de despesas passíveis de creditamento as horas técnicas trabalhadas, a contratação de mão de obra operação técnica, terceirizada e temporária, para tal finalidade.

Ademais, o frete pago na remessa de peças, quando a prestação de serviço de manutenção exige a sua troca, compõe o custo do bem a ser utilizado como insumo na prestação de serviço, podendo, portanto, ser utilizado como crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e COFINS.

Oportuno ressaltar que as máquinas e equipamentos que foram objeto dos serviços de manutenção, estão todos inclusos no processo produtivo da empresa, de modo que todos são maquinários essenciais e necessários na produção de laticínios.

E mais, importante deixar claro que não se trata de aumento de vida útil das máquinas e equipamentos, mas sim de manutenção necessária para o seu efetivo funcionamento.

Com vistas a manter a continuidade de seu processo produtivo, a Recorrente mantém constante atenção à integridade de suas máquinas e equipamentos, tendo criado, inclusive um setor de Planejamento e Controle da Manutenção (PCM), no qual são implementados três tipos de manutenção, consoante explicitado no Laudo Técnico às fls. 49:

“A manutenção corretiva, onde o reparo ou substituição de peças em máquinas e equipamentos é feito após a quebra ou falha. A manutenção preventiva, neste caso a manutenção é feita justamente para evitar a falha, essa manutenção é importante para evitar defeitos que parem a produção e acidentes que coloquem em risco a vida humana. Geralmente, o plano de manutenção preventiva é feito de acordo com dados fornecidos pelo fabricante por tempo de uso. Por terceiro a manutenção preditiva, que tem a finalidade de detectar problemas futuros por meio de equipamentos que fazem medições como temperatura, vibração, pressão, análise de lubrificantes entre outros. Ainda, em casos específicos como os das instalações, tais como tubulações de fluídos ou ar condicionado por exemplo, a empresa conta com terceiros que realizam este serviço de manutenção, por contrato ou projeto. Ainda, em casos específicos como os das instalações, tais como tubulações de fluídos ou ar condicionado por exemplo, a empresa conta com terceiros que realizam este serviço de manutenção, por contrato ou projeto.” (g. n)

(...)

Outrossim, os serviços de limpeza revelam-se igualmente imprescindíveis, visto que a Recorrente em função da sua atividade econômica, se sujeita às rígidas normas de higiene impostas pela ANVISA.

Ora, considerando que o produto final produzido pela Recorrente é destinado para consumo humano, é imprescindível que o estabelecimento no qual são realizadas a produção/industrialização dos alimentos, possua condições tais que impeçam a contaminação e/ou a proliferação de micro-organismos.

Portanto, dada a obrigatoriedade de manutenção sanitária do ambiente no qual acontece a produção, em condições compatíveis com as necessárias para os alimentos produzidos, consoante determinado pela ANVISA, é inequívoco o direito da Recorrente de creditar-se das despesas incorridas com limpeza.

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 aos serviços de manutenção de máquinas serviço de limpeza, de instalação e manutenção de ar-condicionado, de contratação de mão de obra operacional, técnica, terceirizada e temporária que permite 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.

#### **- CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E SOBRE SERVIÇOS GERAIS.**

Afirma a DRJ ao justificar a manutenção das glosas sobre as rubricas:

Dessa forma, deve ser mantida a glosa das despesas com propaganda, como no caso da veiculação de mídia de produtos ou roupas de merchandising. Veja-se que, compra de “camisetas” não pode ser confundida com EPI. Também corretas as glosas de serviços de assessoria, como a advocatícia.

(...)

A empresa argumenta também pela reversão das glosas para o vinho e vinagre. Em verificação nas relações de documentos glosados, não foi possível identificar valores de aquisições de vinagre. Constam algumas glosas de vinho madeira seco, adquirido da empresa MIOLO. Efetivamente, além da argumentação na manifestação, a empresa acrescentou laudo técnico que detalha a linha de molhos em que é utilizado o vinho. Inexistindo motivo em contrário, deve ser validado o crédito sobre os vinhos utilizados no processo produtivo.

No demais, deve ser mantida a glosa referente a itens que não sejam do processo produtivo em si, seja referente às áreas administrativas, contábeis ou à manutenção das instalações em geral, como construção civil ou, ainda, de apoio aos empregados da empresa. Assim, é de se manter a glosa sobre cadeados, lustra móveis, escritório e refeição.

Sobre o tema, traz-se a cabo as razões despendidas pela recorrente em sede recursal:

**6) CRÉDITOS RELATIVOS A MATERIAIS DE USO E CONSUMO E SERVIÇOS GERAIS – serviço de assessoria | serviço de veiculação de mídia de produtos | serviço de datador industrial | serviços gerais e adicionais | cadeados | camisetas para merchandising | carga de ar condicionado | carta gráfica | aquisição de refeição | lustra móveis | café | protetor solar | capa de chuva | cafeteira**

Conforme já exposto, admite-se para fins de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS a prestação de serviços como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de insumos, não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Oportuno ressaltar que tais leis trazem os seguintes itens no bojo do conceito de insumo para essas contribuições: a) Serviços utilizados na prestação de serviços; b) Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; c) Bens utilizados na prestação de serviços; d) Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e) Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços; f) Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Assim, vale frisar que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Com efeito, é imperioso o reconhecimento do alcance do conceito de insumo para todos os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços, ainda que tais elementos não entrem em contato direto com os bens produzidos. Observe-se o posicionamento do CARF:

“Ementa: PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO. POSSIBILIDADE. Os gastos gerais de fabricação são necessários, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da empresa, portanto, geram direito de crédito das contribuições. Precedentes.”

(CARF - Acórdão nº 3402-009.033, j. em 23/09/2021)

Nesse sentido, a Recorrente apropriou-se regular e legalmente dos créditos oriundos dos serviços destacados, a despeito destes não se incorporarem diretamente no produto final, mas em razão de sua essencialidade para a garantia da efetivação da produção da empresa, restando inequívoca a irregularidade das glosas ora combatidas.

Ao que parece, as despesas contraídas pela recorrente não estão vinculadas ao pátio industrial, mas, sim, a sua área administrativa e publicitária.

Pelo sistema produtivo verticalizado, a separação dos materiais e serviços de assessoria, cadeado, camisetas para merchandising, dentre outros não impossibilitará a recorrente a produzir e colocar no mercado interno e externo os seus produtos. Inexiste previsão legal que possibilite o cômputo dos gastos no setor administrativo da empresa, na base de cálculo das contribuições.

Se os bens e serviços fossem essenciais de tal maneira, teria a recorrente demonstrado de forma mais precisa e transparente a essencialidade e sua importância no processo produtivo.

Dito isso, mantenho a parcela glosada.

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

Com devido respeito e admiração a i. Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, expresso no presente voto minhas divergências em relação ao seu posicionamento sobre os serviços portuários de carga e descarga e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos acabados.

A relatora entendeu que tais serviços são necessários nas etapas pré, durante e pós-industrial, porquanto retirados implicam na etapa industrial da recorrente. Afirma que as operações de carga e descarga das mercadorias estão intrinsecamente atrelados ao carregamento e descarregamento da embarcação, enquanto no transbordo há transferência da mercadoria de um veículo a outro. Subtraídos, obstar-se-ia o transporte interno das mercadorias entre o pátio industrial da empresa e o porto.

Discordo da I. Relatora conforme exposto a seguir.

Para que determinado bem ou serviço prestado seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, na linha do que ficou estabelecido no julgamento do REsp. nº 1.221.170-PR realizado pelo Superior Tribunal de Justiça. Relevante ainda apresentar o entendimento extraído do voto da I. Relatora Min. Regina Helena no sentido de que são considerados insumos “todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e **cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção**, isto é, **cuja subtração obsta a atividade da empresa**, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”. Ou seja, retirada de determinado bem ou serviço no qual a empresa considerou como insumo venha a afetar e/ou obstar a obtenção do produto produzido ou a prestação de serviço.

A Recorrente é, em síntese, uma empresa de produção de leite e seus derivados, bem como outros produtos alimentícios. Ou seja, há uma delimitação bem claro de onde se inicia e termina o seu processo produtivo. No entender deste redator, e que prevaleceu no Colegiado, os serviços portuários de carga e descarga e transbordo firmados com terceiros e relativos a produtos acabados

evidentemente são executados após o encerramento do processo produtivo, portanto não podem ser considerados insumo e, via de consequência, não geram direito a crédito da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

Diante do exposto, voto no sentido de manter a glosa de créditos relativos aos serviços portuários de carga e descarga e transbordo firmados com terceiros relativos a produtos acabados.

### **Conclusão**

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

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

*Assinado Digitalmente*

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator