



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10140.905680/2022-22
ACÓRDÃO	3202-004.247 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRIZELO FRIGORIFICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

No curso do procedimento fiscal, o sujeito passivo teve diversas oportunidades de apresentar documentos e esclarecimentos à fiscalização. Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o contribuinte tem acesso a todas as informações necessárias à compreensão dos fatos, tendo apresentado manifestação de inconformidade. Considerando a extensa e detalhada manifestação bem como o recurso apresentado pela recorrente, restou comprovado o exercício do contraditório e da ampla defesa sendo, portanto, improcedentes as alegações de cerceamento do direito de defesa.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo sobre bens e serviços deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ - Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

CREDITAMENTO. DESPESAS COM VESTIMENTA. INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, as aquisições de vestimentas quando comprovada sua essencialidade ou relevância para o processo produtivo, especialmente nas hipóteses em que seu fornecimento é exigido por legislação trabalhista, normas de saúde e segurança do trabalho ou por órgãos de fiscalização competentes.

CREDITAMENTO. DESPESAS PARA VIABILIZAR A MÃO-DE-OBRA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESPESA COM FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, como alimentação, não dão direito à crédito por expressa previsão legal.

CREDITAMENTO. EXPORTAÇÃO DE COURO E VENDA À EMPRESA EXPORTADORA OU TRADING. AUSÊNCIA DE PEDIDO E DE COMPROVAÇÃO EM EFD-CONTRIBUIÇÕES.

Impossível a concessão do crédito previsto no artigo 33 da Lei nº 12.058, de 2009, já que nas EFD-Contribuições não há formação de crédito presumido vinculado à receita de exportação do grupo 300, como, por exemplo, o do tipo 306 – Crédito vinculado à receita de exportação – Presumido da Agroindústria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar as glosas relativas às despesas com vestimenta, bem como para reconhecer o direito à atualização monetária dos créditos escriturais pela taxa SELIC, a partir do transcurso do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contados da protocolização do pedido de ressarcimento. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre as despesas no fornecimento de alimentação de funcionários. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora), Joana Maria de Oliveira Guimarães e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso na matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de indeferimento acerca do Pedido Eletrônico de Ressarcimento nº 10509.62473.300322.1.5.18-0617, com crédito de PIS/PASEP Não-cumulativo, relativo ao período de apuração de 01/04/2018 a 30/06/2018.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão da DRJ:

Trata o presente processo de julgamento de Manifestação de Inconformidade contra indeferimento do Pedido Eletrônico de Ressarcimento nº 10509.62473.300322.1.5.18-0617, com crédito de PIS/PASEP Não-cumulativo, relativo ao período de apuração de 01/04/2018 a 30/06/2018, no valor original de R\$ 985.958,26.

DO RELATÓRIO FISCAL (fl. 06/42)

Foram realizados os procedimentos de fiscalização acobertados pelo MPF nº 01.2.01.00-2022-00113-4, relativos à verificação do direito creditório em relação aos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento – PER dos créditos oriundos das contribuições do PIS e da Cofins, referentes ao 4º trimestre de 2016 e aos anos de 2017 a 2019, sendo pedido Crédito Básico vinculado às Receitas Tributadas no Mercado Interno (cód. 101 – alíquota básica): solicitado com base na Lei nº 11.196, de 2005, art. 57-A, § 2º e Crédito Presumido vinculado às Receitas Tributadas no Mercado Interno (cód. 106): solicitado com base na Lei nº 10.925, de 2004, artigo 8º, §3º, inciso IV.

Em relação aos créditos do tipo 101 (Crédito Básico vinculado às Receitas Tributadas no Mercado Interno), a fundamentação legal apresentada pela requerente para o ressarcimento foi o §2º, do artigo 57-A da Lei nº 11.196, de 2005. Segundo a transcrição dessa legislação, trazida nas notas de rodapé da primeira e segunda páginas do Relatório Fiscal, trata-se de crédito decorrente da aquisição ou importação de nafta petroquímica, produto que não é comercializado pelo frigorífico.

Sobre o enquadramento legal, a contribuinte justificou, após intimada para tal, que os Temas Repetitivos nº 779 e 780 do STJ “discutem o conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição”. Em

resposta, também citou o artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Diante da resposta da contribuinte, a Fiscalização concluiu que não há previsão legal de modo a garantir o direito ao ressarcimento de crédito básico vinculado às receitas tributadas no mercado interno, seja com base na legislação informada nos PER (Lei nº 11.196, de 2005, art. 57-A, § 2º), seja com fundamento na legislação alegada na resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal (Temas Repetitivos nº 779 e 780 do STJ relacionados ao art. 3º da Lei 10.637/02 e ao art. 3º da Lei 10.833/03).

Assim, tendo em vista que não se vislumbra legislação que permita o ressarcimento de crédito básico vinculado às receitas tributadas no mercado interno, os pedidos de ressarcimento de créditos do tipo 101 de todos os PER correspondentes foram glosados nos totais de R\$ 2.367.315,64 para a COFINS (Tab. 01.A, coluna “Crédito 101”) e de R\$ 485.498,42 (Tab. 01.B, coluna “Crédito 101”), para o PIS/PASEP, conforme explicado.

Diante dessas constatações, a Fiscalização procedeu ao recálculo do crédito do tipo 101, efetivando, ainda, as seguintes glosas:

1- Glosa relativa às aquisições não vinculadas à fabricação/produção.

A Fiscalização ressaltou que a formação do crédito do tipo 101 (crédito básico vinculado às receitas tributadas no mercado interno) fundamenta-se essencialmente no inciso II, do artigo 3º dessas leis, o qual estabelece o direito ao creditamento sobre insumo.

Com base nos registros C170 das EFD-Contribuições, constatou-se que os créditos referentes aos materiais de uso e consumo não vinculados à indústria não se enquadram na legislação supracitada.

Com fulcro no §2º do artigo 172 da IN RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, principalmente dos incisos VII e VIII, pode-se verificar que os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em atividades não vinculadas ao processo de industrialização/produção estão expressamente excluídos do conceito de insumo.

Dessa forma, efetuou-se a glosa dos itens referentes a notas fiscais de aquisições de materiais de uso e consumo não vinculados à indústria cujos valores encontram-se sintetizados na Tabela 03.1.2- Glosa relativa aos custos com alimentação e vestimenta A Fiscalização advertiu que nem todos os custos do processo produtivo são considerados insumos, como é o caso das despesas com alimentação e vestimenta, destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção.

O inciso VI do §2º do artigo 172 da IN RFB nº 1911, de 2019, disciplina que não são consideradas insumos as 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 seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181.

Dessa forma, efetuou-se a glosa dos itens referentes a notas fiscais de despesas com alimentação e vestimenta, cujos valores encontram-se sintetizados na Tabela 03.2.

Prosseguindo, a Fiscalização elaborou a Tabela 03 demonstrando as glosas totais relativas aos créditos básicos das contribuições, bem como a Tabela 04 em que evidenciou o crédito básico remanescente após as referidas glosas.

A seguir, procedeu-se à análise do direito creditório sobre os créditos do tipo 106 (Crédito Presumido vinculado às Receitas Tributadas no Mercado Interno), conforme legislação vigente.

Em relação a tais créditos, a fundamentação legal apresentada pela requerente para o ressarcimento foi o inciso IV do §3º do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Segundo a transcrição dessa legislação, trazida na segunda e na terceira página do Relatório Fiscal, trata-se de crédito decorrente da aquisição de leite in natura, produto que não é comercializado pelo frigorífico.

Ainda, sobre o enquadramento legal, a contribuinte justificou, após intimada para tal, que se baseou na Lei nº 10.925, de 2004, artigo 8º, §3º, inciso I (e não no IV, conforme informação dos PER).

Acerca do crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 80, de 21 de junho de 2021 (ratificação da Solução de Consulta nº 309, de 14 de junho de 2017), que tem efeito vinculante no âmbito da RFB. A seguir foi transcrito o artigo 37 da Lei nº 12.058, de 2009 e do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, já mencionados.

Com base na legislação ora transcrita, conclui-se que o crédito presumido relativo à aquisição de boi vivo (classificado na posição 01.02 da NCM) permanece sujeito ao estabelecido no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, para os produtos listados em seu caput, exceto em relação às posições da NCM mencionadas no artigo 37 da Lei nº 12.058, de 2009, ou seja: 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1.

Com intuito de verificar o enquadramento no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, o interessado foi intimado, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, item 3, a fornecer Planilha eletrônica com a identificação dos produtos vendidos pela empresa (nome comercial, descrição detalhada e classificação fiscal NCM) e respectivas informações de tributação (alíquota; tributação comum, isenção, suspensão ou não incidência da contribuição), acompanhadas da(s) respectiva(s) fundamentação(ões) legal(is), no caso de tributação diferente da comum. Informar separadamente os produtos de fabricação própria daqueles revendidos pela empresa.

Após a resposta da contribuinte, identificou-se que o interessado está sujeito ao crédito presumido estabelecido pelo artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, já que, no período em análise, industrializou produtos elencados no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não excepcionados pelo artigo 37 da Lei nº 12.058, de 2009, quais sejam: 0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90 e 1502.10.19 (negritados na Tabela 05).

Para fins de cálculo do crédito presumido, o primeiro passo é a aplicação do percentual de 60% da alíquota básica de cada contribuição sobre as aquisições de bens utilizados como insumos (CST 60), nos termos do artigo 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004 (transcrição às folhas 2 e 3 desse relatório).

Com esse intuito, foram aproveitadas as informações dos registros M100 e M500 (e filhos) das EFD-Contribuições, correspondentes às aquisições de bens utilizados como insumos3 com CST 60 (M105/M505), deduzindo-se os estornos lançados nos registros M110/M115 (Pis) e M510/M515 (Cofins).

Constituirá o crédito presumido, a parte da contribuição presumida (após estorno)

vinculada aos produtos industrializados elencados no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não excepcionados pelo artigo 37 da Lei nº 12.058, de 2009, quais sejam: 0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90 e 1502.10.19 (negritados na Tabela 05), conforme mencionado anteriormente.

Logo, com base nos NCM da Tabela 05 (Venda dos Produtos de Fabricação Própria), será necessário o cálculo dos percentuais mensais de venda dos produtos industrializados pertencentes às posições listadas no parágrafo anterior (0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90 e 1502.10.19), conforme demonstrado na Tabela 07.

Enfim, para o cálculo do crédito presumido, foram aplicados os percentuais mensais de rateio da coluna “Percentual (Lei 10.925/04)” da Tabela 07 sobre as contribuições presumidas apuradas nas colunas “COFINS Contribuição Presumida Após Estorno” e “PIS Contribuição Presumida Após Estorno” da Tabela 06, conforme evidenciado na Tabela 08.

Convém ressaltar que os valores de crédito presumido calculados na Tabela 08 do parágrafo anterior (colunas: “COFINS Crédito Presumido” e “PIS Crédito Presumido”) são passíveis de dedução, mas não de ressarcimento, nos termos da Solução de Consulta nº 69, de 23 de janeiro de 2017.

É de se atentar que o inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (objeto da presente análise), não faz parte da lista do artigo 51 da IN RFB nº 2055, de 06 de dezembro de 2021, que traz a lista restritiva do crédito presumido objeto de ressarcimento.

Contudo, à vista dos incisos I e II do artigo 51 da IN RFB nº 2055, de 2021, poder-se ia cogitar a possibilidade de ressarcimento/compensação de crédito presumido

com base, respectivamente, nos artigos 33 e 34 da Lei nº 12.058, de 2009, apesar de não ter sido objeto dos PER da presente análise.

Impossível quanto ao crédito previsto no artigo 33 da Lei nº 12.058, de 2009, já que nas EFD-Contribuições não há formação de crédito presumido vinculado à receita de exportação, que seria o crédito presumido do grupo 300, como, por exemplo, o do tipo 306 – Crédito vinculado à receita de exportação – Presumido da Agroindústria.

Também não há que se cogitar o ressarcimento de crédito com base no artigo 34 da Lei nº 12.058, de 2009, em virtude da proibição expressa de seu §1º, nos termos do qual é vedada a apuração do crédito presumido se a pessoa jurídica fabrica os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM, o que é facilmente comprovado na Tabela 05 desse relatório.

De forma semelhante à exposta anteriormente, uma coisa é o direito ao desconto de crédito das contribuições com intuito de abater a contribuição devida (poder descontar), outra, é o direito ao ressarcimento de crédito ou parte dele (poder ressarcir).

Diante do exposto, resta claro que não há previsão legal de modo a garantir o direito ao ressarcimento do crédito presumido solicitado com fundamento no inciso I do §3º do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Assim, tendo em vista que não se vislumbra legislação que permita o ressarcimento desse crédito presumido, os pedidos de ressarcimento de créditos do tipo 106 de todos os PER correspondentes foram glosados.

Com base na apuração efetivada pela Fiscalização, identificou-se a inexistência de saldo remanescente de créditos: outubro/2016 a março/2018, com base na Tabela 11, concluindo-se o seguinte:

a) Outubro/2016 a Março/2018 – os créditos apurados pela auditoria (Tabela 10), após os descontos utilizados para abater as contribuições devidas (“PLAN03 Demonstrativo Geral das Glosas.xls”, abas “Desconto de Créditos COFINS” e “Desconto de Créditos PIS”), foram esgotados, de tal forma que não restou saldo remanescente.

b) Abril/2018 a Dezembro/2019 – os créditos apurados pela auditoria (Tabela 10), após os descontos utilizados para quitar as contribuições devidas (“PLAN03 Demonstrativo Geral das Glosas.xls”, abas “Desconto de Créditos COFINS” e “Desconto de Créditos PIS”), foram suficientes e ainda restaram saldos remanescentes para descontos em períodos futuros.

Conforme mencionado anteriormente, esses créditos não são passíveis de ressarcimento.

É de se atentar que, com relação ao período de outubro/2016 a março/2018, ainda que houvesse permissão legal para ressarcimento, não há saldo de crédito a ressarcir.

Ainda cabe observar que, em decorrência da análise das abas “Desconto de Créditos DOCUMENTO VALIDADO COFINS” e “Desconto de Créditos PIS” de “PLAN03 Demonstrativo Geral das Glosas.xls”, ficou constatado que há débitos de contribuições que não foram totalmente extintos e serão objetos de lançamento de ofício, conforme o demonstrativo dos cálculos dos valores a pagar constante do Relatório Fiscal.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE (fls. 47/89)

A Manifestante, em sua peça de defesa, afirma que a decisão merece reparo pois a Fiscalização:

a) realizou glosas ilegais em relação aos créditos básicos em evidente contrariedade ao Tema Repetitivo nº 779 e 778 do Superior Tribunal de Justiça, na medida em que os custos com alimentação e vestimenta geram crédito de PIS e da COFINS, consoante entendimento jurisprudencial do CARF.

b) glosou indevidamente do cômputo do crédito presumido da agroindústria itens do Capítulo 2 da NCM que estão expressamente abrangidos pelo “caput” do artigo 8º da Lei 10.925/04 e, portanto, conferem direito ao crédito do inciso I do seu § 3º, desobedecendo o § 10 da referida norma e a jurisprudência administrativa e Súmula Vinculante nº 157 do CARF; c) impossibilitou, de modo indevido, o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria em ressarcimento; d) desconsiderou que parcela da produção da requerente foi destinada ao mercado exterior, o que:

i. afastaria a tributação sobre o couro vendido para curtumes exportadores e as vendas para empresa comercial exportadora (doc. 02) que não podem sofrer a incidência do PIS e da COFINS; ii. geraria crédito de exportação realizada pela empresa AGL Agroindustrial Ltda (comercial exportadora); iii. reflexamente materializa desconto indevido do crédito reconhecido, pois com a exclusão do couro e dos miúdos exportados não haveria PIS e COFINS a recolher o que, por consequência, permitiria o ressarcimento dos créditos do PIS e da COFINS (básico, exportação e mercado interno) devidamente corrigidos pela SELIC, consoante sentença mandamental produzida no feito nº 5005871- 74.2022.4.03.6000 (doc. 01).

Entre as razões para reforma da decisão exarada pela Fiscalização, a contribuinte discorre, no item 2.1., sobre a glosa indevida do crédito básico relativo à vestimenta/uniforme e alimentação – a Aplicação dos Temas Repetitivos nºs 779 e 778 do STJ.

Como já narrado anteriormente, a Fiscalização não acatou as despesas havidas com vestimenta/uniforme e alimentação para fins de ressarcimento do crédito básico da COFINS, segundo inciso I do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, calcando-se no inciso VI do § 2º do artigo 172 da IN RFB 1911/2019.

Contudo, o regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, conforme o disposto nos artigos 195, § 12, CF/88 e 3º das Leis nºs 10.637/2002 e

10.833/2003, tem um alcance de créditos/insumos determinado de maneira ampla, não se admitindo interpretações restritivas que limite o sentido do texto legal, impondo obstáculos que não estejam no direito positivado (Lei).

Não por outra razão que, dada a ilegalidade da interpretação restritiva empregadas pela Fiscalização da Receita Federal, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça definiu, em julgamento repetitivo – RESP 1.221.170/PR, que para fins de creditamento de PIS e COFINS, deve ser considerado insumo tudo aquilo é imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Ressalta que o caso apreciado pelo STJ é deveras relevante para o presente feito seja porque a hipótese trata de uma indústria de alimentos, em que os Ministros consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI” e uniformes), ou mesmo porque o paradigma supracitado é cogente para a administração pública federal a teor do § 2º do artigo 62 do RICARF e alínea “a” do inciso VI do artigo 19 c/c artigos 19-A e 19-B da Lei 10.522/02.

Pois bem, partindo-se desta premissa, em primeiro lugar, vale destaque que a vestimenta (UNIFORME) É EXIGÊNCIA LEGAL imposta pelo Decreto nº 9.013/2017 – Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de origem animal – para todos que trabalham direta e indiretamente na atividade industrial dos estabelecimentos de carne (FRIGORÍFICOS).

Deste modo, o uniforme confere direito ao crédito básico do PIS e da COFINS que, sem qualquer dúvida, foi indevidamente glosado pela Fiscalização, como vem reconhecendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos termos dos Acórdãos nº 3301-009.546 - 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. José Adão Vitorino de Moraes, sessão de 27.01.2021 e nº 3301-008.887 – 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Liziane Angelotti, sessão de 23.09.2020.

A MESMA CONCLUSÃO VALE PARA A DESPESA COM ALIMENTAÇÃO, já que por se tratar de estabelecimento submetido a rígido controle sanitário (Decreto nº 9.013/2017 – Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de origem animal), há a necessidade de que a requerente forneça a alimentação aos seus funcionários:

a) para evitar a contaminação dos ambientes, mesmo porque a condição de higiene também é uma exigência do referido Decreto; b) porque é proibida o consumo e a guarda de alimentos pelos funcionários.

Ademais, corroborando o direito ao crédito, vale destacar a norma inserta no inciso IV do artigo 181 da IN RFB 1911/2019, a qual deve ser aplicada analogicamente em favor da manifestante, como autoriza o artigo 108 do Código Tributário Nacional. Vejam-se, respectivamente, as normas em comento.

Portanto, é patente a ilegalidade das glosas de modo que a presente manifestação de inconformidade deve ser julgada procedente, para que seja computado no crédito reconhecido o montante alusivo e proporcional aos valores glosados em razão dos custos com vestimenta/ uniforme e alimentação.

Prosseguindo, no item 2.2., a Manifestante rebate a glosa indevida em relação ao crédito presumido – a exclusão dos itens 0201.10.00, 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30.00, 0202.20.90, 0202.30.00, 0206.21.00, 0206.29.10, 0206.29.90, 0510.00.90 e 0511.99.99 e 4101.50.10 da NCM – a ofensa ao “caput” do artigo 8º da lei 10.925/04 e à súmula vinculante 157 do CARF – o direito ao ressarcimento.

A requerente desenvolve atividade de agroindústria (ramo Frigorífico) e, nessa esteira, faz jus ao crédito presumido de ressarcimento do PIS, entabulado na Lei 10.925/2004 (AGROINDÚSTRIA), na forma do inciso I do § 3º do seu artigo 8º.

Nesta medida e em razão do teor do § 10 do artigo 8º da Lei 9.925/04, acrescido pela Lei 12.865/2013, realizou o pedido de ressarcimento deste crédito presumido pleiteando a formação de crédito sobre dos produtos classificados na NCM com os códigos 0201.10.00, 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30.00, 0202.20.90, 0202.30.00, 0206.21.00, 0206.29.10, 0206.29.90, 0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90, 1502.10.19, 0510.00.90 e 0511.99.99 e 4101.50.10.

Contudo, a Fiscalização admitiu a constituição de crédito apenas em relação aos códigos nºs 0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90 e 1502.10.19 da NCM, pois, para os demais, sustentou que haveria impedimento decorrente da Solução de Consulta COSIT nº 80/2021 e do artigo da 37 da Lei nº 12.058/2009, que tratam da aquisição de boi vivo. Veja-se (fls. 22/23 do Relatório Fiscal).

Destarte, nesta equivocada linha de raciocínio, a fiscalização excluiu da base de cálculo do crédito a importância de R\$ 1.608.703.780,97, que corresponde a soma das aquisições relativas aos códigos 0201.10.00, 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30.00, 0202.20.90, 0202.30.00, 0206.21.00, 0206.29.10, 0206.29.90, 0510.00.90 e 0511.99.99 e 4101.50.10 da NCM.

Todavia, tal providência é ilegal e já vem sendo afastada há muito tempo pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já que, em razão do § 10 do artigo 8º da Lei 10.925/2004 (com a redação dada pela Lei nº 12.865/2013), sacramentou-se o entendimento de que o crédito pode ser formado sobre quaisquer/todos dos insumos aplicados na fabricação de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2.

Mais do que isso, Ínclitos Julgadores, o erro cometido pela fiscalização que deve ser reparado mediante a conversão do julgamento em diligência está materializado na Súmula Vinculante do CARF nº 157, que orienta a questão.

Deste modo é que se impõe o acolhimento da presente manifestação de inconformidade, para que seja determinado à fiscalização que recalcule o crédito

presumido relativo à agroindústria considerando, também, os produtos produzidos de código NCM 0201.10.00, 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30.00, 0202.20.90, 0202.30.00, 0206.21.00, 0206.29.10, 0206.29.90, 0510.00.90 e 0511.99.99 e 4101.50.10, pois tal pretensão deflui dos § 10, inciso I do § 3º e “caput” do artigo 8 da Lei 10.925/04, bem como porque está consolidado na jurisprudência do CARF.

Na sequência, afirma que outro aspecto que merece reparo no entendimento da fiscalização reside no fato de que, para o agente fiscal, o crédito presumido não poderia ser objeto de ressarcimento ou compensação, em razão da Solução de Consulta nº 69/2017 e do disposto no artigo 51 da IN RFB nº 2.055/2021 (fls. 29/30).

Isso porque tanto o artigo 36 da Lei 12.058/2009 quanto o artigo 56A da Lei 12.350/2010 autorizam expressamente a possibilidade de compensação e ressarcimento do saldo do crédito presumido do artigo 8º da Lei 10.925/2004.

Neste sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu, no Acórdão nº 3102-001.722, julgado em 30/01/2013, que o contribuinte que faz jus ao Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial previsto na Lei 10.925/04 TEM DIREITO À UTILIZAÇÃO DOS VALORES CORRESPONDENTES COMO RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, desde que tais créditos tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

Com efeito, a partir do advento do dispositivo transcrito NÃO pairam dúvidas sobre a possibilidade de compensação e ressarcimento dos créditos presumidos para agroindústrias. O ARTIGO 36 DA LEI 12.058/2009 E ARTIGO 56-A SÃO EXPRESSOS EM RECONHECER O DIREITO!

Desta feita, afastada a glosa ilegal e realizado novo cálculo do crédito presumido da agroindústria, o saldo obtido deve ser ressarcido em espécie ou compensação pois, como adiante se verá, ele é muito superior ao PIS e COFINS exigidos já que a fiscalização errou na base de cálculo das contribuições, pois deixou de deduzir o couro exportado por curtumes e os miúdos que foram destinados ao exterior por meio indireto através da empresa AGL Agroindustrial Ltda (doc. 02).

Como é amplamente difundido pela doutrina, os princípios são fundamentos que alicerçam a ordem jurídica, IMPORTANDO EM DIRETRIZES PARA O ELABORADOR, APLICADOR E INTÉRPRETE DAS NORMAS.

Assim, para a regularidade de desenvolvimento do processo administrativo e justiça das decisões é essencial o bom emprego dos princípios jurídicos sobre ele incidentes e, por isso, deve-se observar o significado, a importância, os objetivos e as decorrências de ordem prática de cada um dos princípios do processo administrativo.

Entretanto, como já salientado, a autoridade fiscal se equivocou ao calcular o imposto devido pois realizou o cálculo com erro material, posto que ofereceu à tributação receitas de exportação (couro e carne), que sustentou não terem ocorrido.

Em outras palavras, a fiscalização desatendeu O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL QUE NORTEIA A ATIVIDADE ADMINISTRATIVA, já que não deu oportunidade à requerente de apresentar os documentos (que já foram providenciados) nos autos deste processo, em evidente afronta ao artigo 2º e 3º da Lei 9.784/99 e ao “caput” do artigo 37 da Constituição Federal.

Ademais, O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL impõe ao Agente Administrativo o dever de conhecer de novas provas em qualquer tempo do processo, como ocorre na hipótese deste processo em que a documentação EFD-Contribuições já foi providenciada e está apta para análise.

Em outras linhas, o princípio da verdade material é a busca incessante, por parte da Autoridade Administrativa, da realidade dos fatos. É princípio que obriga o administrador, na condução do processo administrativo, a ter uma maior sensibilidade para as questões probatórias, INVESTIGANDOAS, SE FOR O CASO, DE MANEIRA DIRETA E PESSOAL.

Nesta medida, em razão da razoabilidade, proporcionalidade, dos direitos entabulados no artigo 2º e 3º da Lei 9.784/99 e, em especial, por obra do princípio da verdade material, impõe-se a análise dos documentos que são apresentados (doc. 02) mediante a conversão deste julgamento em diligência, o que é admitido pelo próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em casos ANÁLOGOS AO PRESENTE.

Não fosse assim, não haveria no âmbito do Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF entendimento firme no sentido de garantir ao contribuinte o direito a análise da documentação solicitada pela Fiscalização, ainda que juntados na fase recursal, em homenagem ao princípio da verdade material.

Portanto, para evitar prejuízos desnecessários e desproporcionais à requerente, bem como levando em conta a legislação pertinente aqui destacada e os princípios que regem a administração pública, a decisão ora rebatida deverá ser reformada considerando os documentos que serão juntados nos autos, garantindo o deferimento e posterior homologação ao direito de ressarcimento do crédito de COFINS.

No item 2.4.1., questiona a ilegalidade da exigência de tributo sobre o couro exportado – o erro na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Ao realizar o cálculo do imposto para fins de dedução do imposto devido no período o agente fiscal entendeu tributáveis as vendas de couro para curtumes exportadores.

Porém, tal operação não pode ser tributada e a requerente está providenciado a documentação junto ao curture exportador para a juntada aos autos.

No item 2.4.2., argumenta que sobre os produtos exportados de modo indireto inexistente contribuição devida para o período fiscalizado e o direito ao ressarcimento do crédito básico e presumido deve ser devidamente corrigido pela selic.

Também houve equívoco do fiscal ao oferecer a tributação as vendas realizadas pela requerente em favor da empresa AGL Agroindustrial Ltda, visto que os produtos foram exportados, consoante faz prova a documentação anexada (doc. 02).

Em outras palavras, Ilustres Conselheiros, a requerente foi tributada quando, em verdade, teria ela direito a crédito, pois tal direito é garantido as empresas que vendem para comerciais exportadoras e trading (como é o seu caso) têm o direito a manutenção dos créditos de PIS e COFINS, consoante artigo 33 da Lei 12.058/09.

Precisamente sobre a não incidência da contribuição sobre as vendas para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Deste modo imperioso que a presente manifestação de inconformidade seja procedente para que, mediante conversão do julgamento em diligência, seja determinado que o Fiscal afaste da tributação os valores das vendas para a AGL Agroindustrial Ltda para recompor o saldo devedor se houver de PIS e COFINS, bem assim forme crédito sobre os produtos vendidos, como admite o artigo 33 da Lei 12.058, os incisos I e III do artigo 5º da Lei 10.637/2002 e os incisos I e III do artigo 6º da Lei 10.833/03.

Posto isso, REQUER a procedência da presente Manifestação de Inconformidade para que, anulando-se o despacho decisório de fls. 03, seja garantido o direito da requerente de:

a) seja ressarcido o crédito que foi indevidamente glosado em relação aos créditos básicos em evidente contrariedade ao Tema Repetitivo nº 779 e 778 do Superior Tribunal de Justiça, na medida em que os custos com alimentação e vestimenta geram crédito de PIS e da COFINS, consoante entendimento jurisprudencial do CARF, devidamente corrigido pela SELIC (doc. 01); b) seja ressarcido integralmente o crédito indevidamente glosado relativo aos custos dos produtos do Capítulo 2 da NCM, precisamente os códigos 0201.10.00, 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30.00, 0202.20.90, 0202.30.00, 0206.21.00, 0206.29.10, 0206.29.90, 0510.00.90 e 0511.99.99 e 4101.50.10, visto que eles estão expressamente abrangidos pelo “caput” do artigo 8º da Lei 10.925/04 e conferem direito ao crédito do inciso I do seu § 3º, em absoluta harmonia com a orientação o § 10 da referida norma e com a jurisprudência administrativa e Súmula Vinculante nº 157 do CARF, cujo saldo deve ser ressarcido em espécie ou compensação como admitem os artigos 36 da Lei nº 12.058/2009 e 56A da Lei nº 12.350/2010.

c) que seja reconhecido o erro material na apuração do imposto devido (PIS e COFINS), visto que houve a equivocada tributação de:

i. couro vendido para curtumes exportadores com suspensão do PIS e da COFINS;
ii. produtos destinados ao mercado externo pela empresa exportadora AGL Agroindustrial Ltda (doc. 02); d) seja assegurado o direito ao ressarcimento do crédito relativo às exportações indiretas realizadas (doc. 02), na forma do artigo 33 da Lei 12.058/2009, consoante sentença mandamental produzida no feito nº 5005871- 74.2022.4.03.6000 (doc. 01).

i. reflexamente materializa desconto indevido do crédito reconhecido (R\$ 12.040.427,68) pois, com a exclusão do couro e dos miúdos exportados não haveria PIS e COFINS a recolher o que, por consequência, permitiria o ressarcimento dos créditos do PIS e da COFINS (básico, exportação e mercado interno) devidamente corrigidos pela SELIC, consoante sentença mandamental produzida no feito nº 5005871- 74.2022.4.03.6000 (doc. 01).

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018 PIS/PASEP.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo sobre bens e serviços deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ - Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

CREDITAMENTO. GLOSAS DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MANUTENÇÃO.

Nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido após a decisão do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, os itens glosados não satisfazem à definição de insumos, nos termos do art. 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mas sim são considerados despesas administrativas.

CREDITAMENTO. GLOSA DE DESPESAS COM VESTIMENTA E ALIMENTAÇÃO. MANUTENÇÃO.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, nos itens 133, 134, 135 e 168, i), emitido após a decisão do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, afirma que não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

CREDITAMENTO. GLOSA DE CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. MANUTENÇÃO.

Por ausência de previsão legal, a contribuinte não faz jus ao ressarcimento do crédito presumido solicitado com fundamento no inciso I do §3º do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

CREDITAMENTO. EXPORTAÇÃO DE COURO E VENDA À EMPRESA EXPORTADORA OU TRADING. AUSÊNCIA DE PEDIDO E DE COMPROVAÇÃO EM EFD-CONTRIBUIÇÕES.

Impossível a concessão do crédito previsto no artigo 33 da Lei nº 12.058, de 2009, já que nas EFD-Contribuições não há formação de crédito presumido vinculado à receita de exportação do grupo 300, como, por exemplo, o do tipo 306 – Crédito vinculado à receita de exportação – Presumido da Agroindústria.

DILIGÊNCIA NÃO INDEFERIMENTO. DOCUMENTO VALIDADO NECESSÁRIA. OCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Quando considerar a solicitação de diligência prescindível e meramente protelatória, a autoridade julgadora deve indeferir, de plano, o pedido de realização do referido procedimento.

Impugnação Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

As razões que motivaram tal prática ilegal podem ser assim resumidas (fls. 06/40): a) relativamente ao crédito básico (inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03): houve glosas em relação a insumos que entendeu não estarem ligados a atividade produtiva, no importe de R\$ 695.286,78, bem como reconheceu crédito de R\$ 10.460.373,69 que foi consumido pela contribuição exigida do período; b) relativamente ao crédito presumido do mercado interno (inciso I do § 3º do artigo 8º da Lei 10.925/04): afastou crédito decorrente dos produtos descritos nos códigos 0201.10.00, 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30.00, 0202.20.90, 0202.30.00, 0206.21.00, 0206.29.10, 0206.29.90, 0510.00.90 e 0511.99.99 e 4101.50.10 da NCM (retirando da base de cálculo do ressarcimento R\$ 1.608.703.780,97), mas, de outro lado, reconheceu direito relativo aos produtos descritos nos códigos nºs 0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90 e 1502.10.19 da NCM, no importe de R\$ 1.371.766,25, para fins desconto do PIS e da COFINS; c) relativamente ao crédito de exportação (artigo 33 da Lei 12.058/09 e incisos I e II do artigo 5º da Lei 10.637/02 e incisos I e III do artigo 6º da Lei 10.833/03): pontuou-se que tal direito não foi encontrado na escrita fiscal da recorrente.

Visando desconstituir o entendimento do Agente Fiscal (fls. 06/40), a recorrente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 47/89) com o escopo de obter o ressarcimento integral do seu crédito vindicado no seu pedido eletrônico, visto que:

a) haveria ilegalidade nas glosas em relação aos créditos básicos em evidente contrariedade ao Tema Repetitivo nº 779 e 778 do Superior Tribunal de Justiça, na medida em que os custos com alimentação e vestimenta geram crédito de PIS e da COFINS pois estes são indispensáveis para viabilizar o processo produtivo, consoante legislação específica e entendimento jurisprudencial consolidado no âmbito do CARF.

b) glosou-se indevidamente do cálculo do crédito presumido da agroindústria itens do Capítulo 2 da NCM (carne industrializada destinada à alimentação humana) que garante o ressarcimento de 60% do PIS e COFINS, consoante garante o § 10, inciso I e “caput” do artigo 8º da Lei 10.925/04, providência esta contrária à jurisprudência administrativa e ao próprio entendimento firmado pela Súmula Vinculante nº 157 do CARF;

c) impossibilitou-se, de modo indevido, o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria em ressarcimento; d) desconsiderou que parcela da produção da recorrente foi destinada ao mercado exterior, sendo que por obra dos incisos I e III do artigo 5º da Lei 10.637/02 e dos incisos I e III do artigo 6º da Lei 10.833/03:

i. não poderia haver a tributação sobre o couro vendido para curtumes exportadores, muito menos as para empresa comercial exportadora (fls. 594/3160); ii. deveria ser garantida a formação de crédito de exportação realizada por AGL Agroindustrial Ltda, que é empresa comercial exportadora; iii. reflexamente, materializa desconto indevido do crédito reconhecido (R\$ 12.040.427,68) pois, com a exclusão do couro e dos miúdos exportados não haveria PIS e COFINS a recolher o que, por consequência, permitiria o ressarcimento dos créditos do PIS e da COFINS (básico, exportação e mercado interno) devidamente corrigidos pela SELIC, consoante sentença mandamental produzida no feito nº 5005871-74.2022.4.03.6000 (fl. 584/593).

Posto isso, requer seja recebido, admitido e julgado totalmente procedente este recurso voluntário, a fim de que:

a) seja acolhida a PRELIMINAR de nulidade do acórdão por cerceamento de defesa e, com isso, prestigiar o princípio da verdade material amplamente recomendado pela doutrina e jurisprudência administrativa, já que a conversão do julgamento em diligência para análise da documentação ofertada pela recorrente era medida obrigatória e extremamente relevante no caso concreto, especialmente, para comprovar que a autoridade fiscal se equivocou ao calcular o imposto devido (erro material) e oferecer à tributação receitas de exportação (couro e carne) e, ainda, para a constatação de que o crédito pleiteado é legítimo; b) ultrapassada a preliminar supracitada, NO MÉRITO, seja:

promovida a reversão das glosas do crédito básico em relação à vestimenta e a alimentação, tendo em vista que a utilização de tais itens na atividade desenvolvida pela recorrente (Frigorífico) é decorrência expressa da Lei (Decreto nº 9.013/17 – artigos 17, 53, 54, 57, e 60), além de que o direito creditório está baseado nos Temas Repetitivos nºs 778 e 779 do Superior Tribunal de Justiça, os

quais vinculam este Tribunal Administrativo segundo o que dispõem o artigo 99 do RICARF e alínea “a” do inciso VI do artigo 19 c/c artigos 19-A e 19-B da Lei 10.522/02; ressarcido integralmente o crédito indevidamente glosado relativo aos custos dos produtos do Capítulo 2 da NCM, precisamente os códigos 0201.10.00, 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30.00, 0202.20.90, 0202.30.00, 0206.21.00, 0206.29.10, 0206.29.90, 0510.00.90 e 0511.99.99 e 4101.50.10, visto que eles estão expressamente abrangidos pelo “caput” do artigo 8º da Lei 10.925/04 e conferem direito ao crédito do inciso I do seu § 3º, em absoluta harmonia com a orientação o § 10 da referida norma e com a jurisprudência administrativa e Súmula Vinculante nº 157 do CARF, além da jurisprudência do STJ (AREsp 1.320.972/SP), cujo saldo deve ser ressarcido em espécie ou compensação como admitem os artigos 36 da Lei nº 12.058/2009 e 56-A da Lei nº 12.350/2010; reconhecido o erro material na apuração do PIS/COFINS dada a tributação equivocada sobre o couro vendido para curtumes exportadores com suspensão do imposto e, anda, sobre os produtos destinados ao mercado externo pela exportadora AGL Agroindustrial Ltda; assegurado o direito ao ressarcimento do crédito relativo as exportações indiretas realizadas na forma do artigo 33 da Lei 12.058/2009, consoante sentença mandamental produzida no feito nº 5005871-74.2022.4.03.6000, com correção SELIC, como determina o Tema Repetitivo nº 1.003 do Superior Tribunal de Justiça.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Preliminar: Da nulidade por cerceamento de defesa e do indeferimento do pedido de diligência

A recorrente aduz que a conversão do julgamento em diligência para análise dos documentos acostados aos autos revela-se de extrema relevância, porquanto a autoridade fiscal teria incorrido em erro material no cálculo do tributo devido, ao considerar tributáveis receitas de exportação de couro e carne, as quais, segundo sustenta, não teriam ocorrido (fl. 31).

59. **Impossível** quanto ao crédito previsto no **artigo 33 da Lei nº 12.058**, de 2009, já que nas EFD-Contribuições não há formação de crédito presumido vinculado à receita de exportação, que seria o crédito presumido do **grupo 300**, como, por exemplo, o do tipo **306 – Crédito vinculado à receita de exportação – Presumido da Agroindústria**.

Nesse sentido, a recorrente sustenta que a não apreciação dos documentos por ela apresentados configura afronta ao princípio da verdade material, que norteia a atividade administrativa, porquanto a fiscalização não lhe oportunizou promover os eventuais ajustes necessários ao reconhecimento do crédito. Afirmar que tal conduta viola os arts. 2º, 3º e 4º da Lei nº 9.784, de 1999, em conjunto com os arts. 5º, 6º, 7º e 15 do Código de Processo Civil, além do caput do art. 37 da Constituição Federal.

Nesta medida, em razão da razoabilidade, proporcionalidade, dos direitos entabulados nos artigos 2º, 3º e 4º da Lei 9.784/99 e, em especial, por obra do princípio da verdade material, de rigor a análise da documentação acostada aos autos mediante a conversão deste julgamento em diligência pois, além dos esclarecimentos/documentos prestados pelo contribuinte durante a auditoria, o Fiscal deveria ter intimado o contribuinte para eventuais alterações à quantificação do crédito, razão pela qual os autos devem retornar à Unidade Preparadora da Receita Federal do Brasil para regular análise do crédito, mediante:

a) recálculo:

- i. do crédito básico do PIS e da COFINS, considerando como insumos os custos com alimentação e uniformes, em razão da essencialidade destes ao processo produtivo;
- ii. do crédito presumido na alíquota de 60% em relação às compras de gado para industrialização da carne com destinação à alimentação humana, com a devida correção monetária (em razão da ilegalidade da glosa); b) reconhecimento das exportações realizadas, o que convergirá para:
 - i. formação de crédito de exportação;
 - ii. inviabilizará o lançamento da COFINS e PIS sobre estas receitas imunes.

No entanto, a DRJ rejeitou o pedido de diligência, por considerá-lo prescindível e meramente protelatório.

Ademais, a diligência deverá ser concedida com fundamento nas causas que justifiquem a sua imprescindibilidade, pois ela só tem sentido na busca da verdade material.

Logo, somente é justificável o seu deferimento, quando se referir à matéria de fato, ou assunto de natureza técnica, que tenha utilidade probatória relacionada ao objeto que cuida o processo, ou cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos.

(...)

Assim, rejeita-se o pedido de diligência, por considerá-lo prescindível e meramente protelatório.

Nesse sentido, a DRJ fundamentou a improcedência da manifestação de inconformidade nas seguintes razões:

- a) que as glosas do crédito básico em relação a alimentação e vestimenta se justificariam pela equiparação destas a despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra, conforme inciso VI do § 2º do artigo 172 da IN RFB 1911/2019, que não confere direito ao crédito, exceto se tais hipóteses constarem em legislação específica;
- b) que a glosa do crédito presumido se deu pelo fato de não haver previsão legal que garantisse o direito ao ressarcimento do crédito presumido solicitado, na forma do inciso I do § 3º do artigo 8º da Lei nº 10.924/04 (alíquota de 60%);
- c) quanto a cobrança de PIS e COFINS sobre o couro exportado, não houve pedido de crédito vinculado à exportação informado na EFD Contribuições;
- d) seria desnecessária a conversão do julgamento em diligência, para reparo do equívoco cometido pela fiscalização.

No entanto, entendo que a decisão está fundamentada e não contém nulidade. Neste sentido, a Súmula CARF nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

No que se refere ao pedido de diligência, cumpre destacar que tal medida não se presta a suprir a inércia da recorrente quanto ao ônus probatório que lhe incumbia, tampouco se justifica quando a matéria controvertida não demanda a realização de exames técnicos ou a produção de provas de natureza especializada.

No caso concreto, verifica-se que a recorrente limitou-se a requerer a produção de provas, sem, contudo, promover a efetiva juntada aos autos dos elementos documentais necessários e suficientes à comprovação das alegações deduzidas, oportunidade que lhe foi assegurada no curso do processo administrativo fiscal, inclusive perante a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

Ademais, durante o procedimento fiscal, o sujeito passivo teve ampla oportunidade para apresentar documentos, esclarecimentos e demais elementos destinados à comprovação de suas alegações. Não se caracteriza cerceamento do direito de defesa quando assegurado ao contribuinte o acesso aos elementos que fundamentaram o lançamento e a possibilidade de manifestação sobre a matéria controvertida, mediante apresentação de defesa administrativa e recurso voluntário.

A análise da manifestação de inconformidade e do recurso apresentado demonstra, inclusive, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, tendo a recorrente apresentado

argumentos de fato e de direito em extensão suficiente para impugnar a exigência fiscal. Assim, não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. No presente caso, ausente a comprovação documental do crédito indicado pela recorrente, não se encontram preenchidos os requisitos legais indispensáveis ao reconhecimento da compensação pretendida.

Superada a preliminar de nulidade, passa-se à análise do mérito.

Mérito

Vestimenta e alimentação

A DRJ manteve as glosas praticadas em relação às despesas havidas com vestimenta e alimentação por entender ser o caso de aplicação do inciso VI do § 2º do artigo 172 da IN RFB nº 1911/2019 c/c Temas Repetitivos 778 e 779 do Superior Tribunal de Justiça, além do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018.

Ainda nesta temática, prossegue o acórdão afirmando que a exceção para que tais despesas fossem consideradas insumos para fins de creditamento básico do PIS e da COFINS reside à hipótese, a vestimenta e alimentação deveriam corresponder a requisitos legais necessários para viabilizar a atividade da empresa.

No entanto, verifica-se que a vestimenta (uniforme) é exigência legal imposta pelo decreto nº 9.013/2017, regulamento de inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal, para todos que trabalham direta e indiretamente na atividade industrial dos estabelecimentos de carne (frigoríficos).

Quanto à possibilidade deste creditamento o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou:

“CRÉDITOS. CUSTOS/DESPESAS. EQUIPAMENTOS. PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MATERIAL DE LIMPEZA, LAVANDERIA. VESTIMENTA. EMPREGADO, EXAME LABORATORIAL. CONTROLE DE QUALIDADE, SOFTWARE. MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com: 1) equipamentos de proteção individual, material de limpeza, lavanderia, vestimenta de empregados, exames laboratoriais/control de qualidade; 2) licenças de softwares utilizados no processo produtivo; 3) serviços de manutenção, peças de reposição, combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de caminhões para o transporte de produtos em elaboração entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como em empilhadeiras para a movimentação da produção, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte descontar/aproveitar créditos sobre tais

custos/despesas. (...)” (CARF, Acórdão 3301-009.546 – 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. José Adão Vitorino de Moraes, sessão de 27.01.2021)

Conforme demonstrado pela recorrente, a mesma conclusão é extensível à despesa com alimentação já que, por se tratar de estabelecimento submetido a rígido controle sanitário (Decreto nº 9.013/2017 – Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de origem animal), há a necessidade de que a recorrente forneça a alimentação aos seus funcionários:

a) para evitar a contaminação dos ambientes, mesmo porque a condição de higiene também é uma exigência do Decreto, in verbis:

“DAS CONDIÇÕES DE HIGIENE Art. 53. Os responsáveis pelos estabelecimentos deverão assegurar que todas as etapas de fabricação dos produtos de origem animal sejam realizadas de forma higiênica, a fim de se obter produtos que atendam aos padrões de qualidade, que não apresentem risco à saúde, à segurança e ao interesse do consumidor.

Art. 54. As instalações, os equipamentos e os utensílios dos estabelecimentos DEVEM SER MANTIDOS EM CONDIÇÕES DE HIGIENE ANTES, DURANTE E APÓS A REALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES INDUSTRIAIS.

Parágrafo único. Os procedimentos de higienização devem ser realizados regularmente e sempre que necessário, respeitando-se as particularidades de cada setor industrial, de forma a evitar a contaminação dos produtos de origem animal.” b) porque é proibida o consumo e a guarda de alimentos pelos funcionários:

“Art. 60. São proibidos o consumo, a guarda de alimentos e o depósito de produtos, roupas, objetos e materiais estranhos às finalidades do setor onde se realizem as atividades industriais.”

Dessa forma, o regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, conforme o disposto nos artigos 195, § 12, CF/88 e 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, tem um alcance de créditos/insumos determinado de maneira ampla, não se admitindo interpretações restritivas que limite o sentido do texto legal, impondo obstáculos que não estejam no direito positivado (lei). Não por outra razão que, dada a ilegalidade da interpretação restritiva empregadas pela Fiscalização da Receita Federal, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça definiu, em julgamento repetitivo do RESP 1.221.170/PR, que para fins de creditamento de PIS e COFINS, deve ser considerado insumo tudo aquilo é imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Assim, em sentido contrário ao entendimento da DRJ, considerando que o desenvolvimento da atividade frigorífica exige, necessariamente, que os funcionários estejam devidamente uniformizados e alimentados para o regular funcionamento da operação, inclusive em razão das exigências sanitárias aplicáveis, a manutenção das referidas glosas comprometeria a própria continuidade das atividades. Dessa forma, tais glosas devem ser revertidas.

Glosa de créditos presumidos

Neste item, a recorrente alega que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu, no Acórdão nº 3102-001.722, julgado em 30/01/2013, que o contribuinte que faz jus ao Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial previsto na Lei 10.925/04 tem direito à utilização dos valores correspondentes como ressarcimento ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, desde que tais créditos tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

Com efeito, a partir do advento do dispositivo transcrito não pairam dúvidas sobre a possibilidade de compensação e ressarcimento dos créditos presumidos para agroindústrias. o artigo 36 da lei 12.058/2009 e artigo 56-a são expressos em reconhecer o direito!

Desta feita, afastada a glosa ilegal e realizado novo cálculo do crédito presumido da agroindústria, o saldo obtido deve ser ressarcido em espécie ou compensação pois, como adiante se verá, ele é muito superior ao PIS e COFINS exigidos já que a fiscalização errou na base de cálculo das contribuições, pois deixou de deduzir o couro exportado por curtumes e os miúdos que foram destinados ao exterior por meio indireto através da empresa AGL Agroindustrial Ltda (doc. 02).

Nesse sentido, a recorrente reitera o pedido de ressarcimento integral do crédito indevidamente glosado relativo aos custos dos produtos do Capítulo 2 da NCM, precisamente os códigos 0201.10.00, 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30.00, 0202.20.90, 0202.30.00, 0206.21.00, 0206.29.10, 0206.29.90, 0510.00.90 e 0511.99.99 e 4101.50.10, visto que eles estão expressamente abrangidos pelo “caput” do artigo 8º da Lei 10.925/04 e conferem direito ao crédito do inciso I do seu § 3º, em absoluta harmonia com a orientação o § 10 da referida norma e com a jurisprudência administrativa e Súmula Vinculante nº 157 do CARF, além da jurisprudência do STJ (AREsp 1.320.972/SP), cujo saldo deve ser ressarcido em espécie ou compensação como admitem os artigos 36 da Lei nº 12.058/2009 e 56-A da Lei nº 12.350/2010.

Deste modo é que se impõe o provimento deste recurso voluntário, para o regular conhecimento do crédito presumido relativo à agroindústria considerando, também, os produtos produzidos de código NCM 0201.10.00, 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30.00, 0202.20.90, 0202.30.00, 0206.21.00, 0206.29.10, 0206.29.90, 0510.00.90 e 0511.99.99 e 4101.50.10, pois tal pretensão deflui dos § 10, inciso I do § 3º e “caput” do artigo 8 da Lei 10.925/04, bem como porque está consolidado na jurisprudência do CARF, que garantem a formação de crédito à alíquota de 60%.

(...)

Outro aspecto que merece reparo no acórdão recorrido diz respeito ao crédito presumido agroindústria não poder ser objeto de ressarcimento ou compensação, em razão da Solução de Consulta nº 69/2017 e do disposto no artigo 51 da IN RFB nº 2.055/2021.

No entanto, apesar dos argumentos apresentados pela recorrente, acompanho o entendimento da Fiscalização no sentido de glosar o referido crédito. Isso porque, após a análise

da resposta apresentada pela contribuinte, verificou-se que a recorrente está sujeita ao crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, uma vez que, no período em análise, industrializou produtos relacionados no caput desse dispositivo legal, não abrangidos pelas exceções previstas no artigo 37 da Lei nº 12.058, de 2009. Trata-se dos produtos classificados nos códigos NCM 0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90 e 1502.10.19, destacados em negrito na Tabela 05.

Portanto, para fins de cálculo do crédito presumido, o primeiro passo é a aplicação do percentual de 60% da alíquota básica de cada contribuição sobre as aquisições de bens utilizados como insumos (CST 60), nos termos do artigo 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004 (transcrição às folhas 2 e 3 desse relatório). Com esse intuito, foram aproveitadas as informações dos registros M100 e M500 (e filhos) das EFD-Contribuições, correspondentes às aquisições de bens utilizados como insumos com CST 60 (M105/M505), deduzindo-se os estornos lançados nos registros M110/M115 (Pis) e M510/M515 (Cofins).

Conforme detalhado pela fiscalização, constituirá o crédito presumido, a parte da contribuição presumida (após estorno) vinculada aos produtos industrializados elencados no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não excepcionados pelo artigo 37 da Lei nº 12.058, de 2009, quais sejam: 0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90 e 1502.10.19 (negritados na Tabela 05), conforme mencionado anteriormente.

Logo, com base nos NCM da Tabela 05 (Venda dos Produtos de Fabricação Própria), será necessário o cálculo dos percentuais mensais de venda dos produtos industrializados pertencentes às posições listadas no parágrafo anterior (0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90 e 1502.10.19), conforme demonstrado na Tabela 07. Enfim, para o cálculo do crédito presumido, foram aplicados os percentuais mensais de rateio da coluna “Percentual (Lei 10.925/04)” da Tabela 07 sobre as contribuições presumidas apuradas nas colunas “COFINS Contribuição Presumida Após Estorno” e “PIS Contribuição Presumida Após Estorno” da Tabela 06, conforme evidenciado na Tabela 08.

Nesse sentido, cabe ressaltar que os valores de crédito presumido calculados na Tabela 08 do parágrafo anterior (colunas: “COFINS Crédito Presumido” e “PIS Crédito Presumido”) são passíveis de dedução, mas não de ressarcimento, nos termos da Solução de Consulta nº 69, de 23 de janeiro de 2017. É de se atentar que o inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (objeto da presente análise), não faz parte da lista do artigo 51 da IN RFB nº 2055, de 06 de dezembro de 2021, que traz a lista restritiva do crédito presumido objeto de ressarcimento.

No entanto, à vista dos incisos I e II do artigo 51 da IN RFB nº 2055, de 2021, poder se-ia cogitar a possibilidade de ressarcimento/compensação de crédito presumido com base, respectivamente, nos artigos 33 e 34 da Lei nº 12.058, de 2009, apesar de não ter sido objeto dos PER da presente análise. Impossível quanto ao crédito previsto no artigo 33 da Lei nº 12.058, de 2009, já que nas EFD-Contribuições não há formação de crédito presumido vinculado à receita de

exportação, que seria o crédito presumido do grupo 300, como, por exemplo, o do tipo 306 – Crédito vinculado à receita de exportação – Presumido da Agroindústria.

Ademais, também não há que se cogitar o ressarcimento de crédito com base no artigo 34 da Lei nº 12.058, de 2009, em virtude da proibição expressa de seu §1º, nos termos do qual é vedada a apuração do crédito presumido se a pessoa jurídica fabrica os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM, o que é facilmente comprovado na Tabela 05 desse relatório. De forma semelhante à exposta anteriormente, uma coisa é o direito ao desconto de crédito das contribuições com intuito de abater a contribuição devida (poder descontar), outra, é o direito ao ressarcimento de crédito ou parte dele (poder ressarcir).

Nesse contexto, mantém-se o entendimento da Fiscalização no sentido de que inexistente previsão legal apta a assegurar o direito ao ressarcimento do crédito presumido pleiteado com fundamento no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Cobrança de PIS/COFINS sobre couro exportado e sobre venda de produtos para empresa comercial exportadora e trading

A recorrente reitera que “afastada a glosa ilegal e realizado novo cálculo do crédito presumido da agroindústria, o saldo obtido deve ser ressarcido em espécie ou compensação, visto que ele é muito superior ao PIS e COFINS exigidos, já que a há erro na base de cálculo das contribuições, pois deixou de deduzir o couro exportado por curtumes e os miúdos que foram destinados ao exterior por meio indireto através da empresa AGL Agroindustrial”.

No entanto, sobre os itens 2.4.1 e 2.4.2, a Fiscalização concluiu que, à vista dos incisos I e II do artigo 51 da IN RFB nº 2055, de 2021, poder-se-ia cogitar a possibilidade de ressarcimento/compensação de crédito presumido com base, respectivamente, nos artigos 33 e 34 da Lei nº 12.058, de 2009, apesar de não ter sido objeto dos PER da presente análise.

Assim, conforme evidenciado no Relatório Fiscal, não haveria como conceder o crédito previsto no artigo 33 da Lei nº 12.058, de 2009, já que nas EFD-Contribuições não há formação de crédito presumido vinculado à receita de exportação, que seria o crédito presumido do grupo 300, como, por exemplo, o do tipo 306 – Crédito vinculado à receita de exportação – Presumido da Agroindústria.

Nesse sentido, também não há que se cogitar o ressarcimento de crédito com base no artigo 34 da Lei nº 12.058, de 2009, em virtude da proibição expressa de seu § 1º, nos termos do qual é vedada a apuração do crédito presumido se a pessoa jurídica fabrica os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM, o que é facilmente comprovado na Tabela 05 do Relatório Fiscal.

Dessa forma, alinho-me ao entendimento adotado pela DRJ, uma vez que a contribuinte sequer pleiteou o crédito vinculado às receitas de exportação ou o crédito presumido

da agroindústria. Ademais, referido direito sequer foi informado na EFD-Contribuições. Por essa razão, nego provimento ao tópico recursal.

Da atualização monetária dos créditos de PIS/PASEP E DA COFINS

A recorrente defende que no momento do aproveitamento (em ressarcimento ou compensação), deve o crédito sofrer atualização pela taxa SELIC:

- a) primeiro, porque ao contrário do sustenta o acórdão recorrido, a sentença mandamental obtida nos autos do processo nº 5005871-74.2022.4.03.6000 (fls. 584/593) abarcou o PER em questão, bastando, para tal verificação, a leitura da inicial onde estão listados todos os pedidos originários que foram retificados;
- b) ademais, a ilegalidade praticada também faz aplicável a correção do crédito pela SELIC, pois as glosas correspondem a práticas ilegais que demandam a recomposição econômica do crédito, a teor dos Temas Repetitivos nºs 164, 432 e 1.003 do Superior Tribunal de Justiça e da Súmula 154 do CARF.

Nesse sentido, também foram as decisões do CARF nos acórdãos nº 3301-010.096, de 27/04/2021 e nº 3402-008.747, de 24/06/2021.

Dessa forma, o REsp 1.767.945/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, teve seu acórdão publicado em 06/05/2020, com trânsito em julgado em 28/05/2020, ou seja, após a Súmula CARF nº 125, em que, por maioria, os ministros firmaram a seguinte tese (Tema 1.003):

"O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não-cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo fisco (artigo 24 da Lei 11.457/2007)".

Como o caso dos autos se amolda ao entendimento firmado pelo STJ em julgamento de recurso especial repetitivo, acolho o pedido da contribuinte para reconhecer o direito à atualização monetária dos créditos escriturais pela taxa SELIC, a partir do transcurso do prazo de 360 dias contado da apresentação do pedido de ressarcimento, nos termos do art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar as glosas relativas às despesas com vestimenta e alimentação, bem como para reconhecer o direito à atualização monetária dos créditos escriturais pela taxa SELIC, a partir do transcurso do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contados da protocolização do pedido de ressarcimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, redator designado

A autoridade fiscal glosou os créditos com despesas de alimentação de funcionários, destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção, com base no inciso VI do §2º do artigo 172 da IN RFB nº 1911, de 2019.

A recorrente entende que, com fulcro no REsp nº 1.221.170, o STJ firmou entendimento de que a alimentação se enquadra no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização.

Entende que o fornecimento de alimentação é requisito de normas sanitárias, para evitar a contaminação dos ambientes e porque é proibido o consumo e a guarda de alimentos pelos funcionários, bem como requer interpretação analógica do art. 181, IV, da IN RFB 1.911/2019 a seu favor.

O julgador de piso aplicou o entendimento exarado no Parecer Normativo COSIT nº 05, de 2018, emitido após a decisão que definiu o conceito de insumo pelo STJ, em que não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

A Relatora, por sua vez, cita o Decreto nº 9.013/2017, que estabelece o Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal, como fundamento para a possibilidade do creditamento sobre a despesa com alimentação.

Com a devida vênia, discordo deste entendimento.

No Título IV, “Das condições gerais dos estabelecimentos”, Capítulo I, “Das instalações e dos equipamentos”, encontram-se os artigos 42, que estabelece as condições básicas e comuns para os estabelecimentos de produtos de origem animal, e 43, que determina as condições peculiares de estabelecimentos de carnes e derivados. Vejamos:

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

I - localização em pontos distantes de fontes emissoras de mau cheiro e de potenciais contaminantes;

II - localização em terreno com área suficiente para circulação e fluxo de veículos de transporte;

III - área delimitada e suficiente para construção das instalações industriais e das demais dependências;

IV - pátio e vias de circulação pavimentados e perímetro industrial em bom estado de conservação e limpeza;

V - dependências e instalações compatíveis com a finalidade do estabelecimento e apropriadas para obtenção, recepção, manipulação, beneficiamento, industrialização, fracionamento, conservação, acondicionamento, embalagem, rotulagem, armazenamento ou expedição de matérias-primas e produtos comestíveis ou não comestíveis;

VI - dependências e instalações industriais de produtos comestíveis separadas por paredes inteiras daquelas que se destinem ao preparo de produtos não comestíveis e daquelas não relacionadas com a produção;

VII - dependências e instalações para armazenagem de ingredientes, aditivos, coadjuvantes de tecnologia, embalagens, rotulagem, materiais de higienização, produtos químicos e substâncias utilizadas no controle de pragas;

VIII - ordenamento das dependências, das instalações e dos equipamentos, para evitar estrangulamentos no fluxo operacional e prevenir a contaminação cruzada;

IX - paredes e separações revestidas ou impermeabilizadas e construídas para facilitar a higienização;

X - pé-direito com altura suficiente para permitir a disposição adequada dos equipamentos e atender às condições higiênico-sanitárias e tecnológicas específicas para suas finalidades;

XI - forro nas dependências onde se realizem trabalhos de recepção, manipulação e preparo de matérias-primas e produtos comestíveis;

XII - pisos impermeabilizados com material resistente e de fácil higienização, construídos de forma a facilitar a coleta das águas residuais e a sua drenagem para seus efluentes sanitários e industriais;

XIII - ralos de fácil higienização e sifonados;

XIV - barreiras sanitárias que possuam equipamentos e utensílios específicos nos acessos à área de produção e pias para a higienização de mãos nas áreas de produção;

XV - janelas, portas e demais aberturas construídas e protegidas de forma a prevenir a entrada de vetores e pragas e evitar o acúmulo de sujidades;

XVI - luz natural ou artificial e ventilação adequadas em todas as dependências;

XVII - equipamentos e utensílios resistentes à corrosão, de fácil higienização e atóxicos que não permitam o acúmulo de resíduos;

XVIII - equipamentos ou instrumentos de controle de processo de fabricação calibrados e aferidos e considerados necessários para o controle técnico e sanitário da produção;

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

XX - equipamentos e utensílios exclusivos para produtos não comestíveis e identificados na cor vermelha;

XXI - rede de abastecimento de água com instalações para armazenamento e distribuição, em volume suficiente para atender às necessidades industriais e sociais e, quando for o caso, instalações para tratamento de água;

XXII - água potável nas áreas de produção industrial de produtos comestíveis; (Redação dada pelo Decreto nº 10.468, de 2020)

XXIII - rede diferenciada e identificada para água não potável, quando a água for utilizada para outras aplicações, de forma que não ofereça risco de contaminação aos produtos;

XXIV - rede de esgoto projetada e construída de forma a permitir a higienização dos pontos de coleta de resíduos, dotada de dispositivos e equipamentos destinados a prevenir a contaminação das áreas industriais;

XXV - vestiários e sanitários em número proporcional ao quantitativo de funcionários, com fluxo interno adequado;

XXVI - local para realização das refeições, de acordo com o previsto em legislação específica dos órgãos competentes;

XXVII - local e equipamento adequados, ou serviço terceirizado, para higienização dos uniformes utilizados pelos funcionários nas áreas de elaboração de produtos comestíveis;

XXVIII - sede para o SIF, compreendidos a área administrativa, os vestiários e as instalações sanitárias, nos estabelecimentos sob inspeção em caráter permanente; (Redação dada pelo Decreto nº 10.468, de 2020)

XXIX - locais e equipamentos que possibilitem a realização das atividades de inspeção e de fiscalização sanitárias;

XXX - água fria e quente nas dependências de manipulação e preparo de produtos;

XXXI - instalações de frio industrial e dispositivos de controle de temperatura nos equipamentos resfriadores e congeladores, nos túneis, nas câmaras, nas antecâmaras e nas dependências de trabalho industrial;

XXXII - instalações e equipamentos para recepção, armazenamento e expedição dos resíduos não comestíveis;

XXXIII - local, equipamentos e utensílios destinados à realização de ensaios laboratoriais;

XXXIV - gelo de fabricação própria ou adquirido de terceiros;

XXXV - dependência específica dotada de ar filtrado e pressão positiva;

XXXVI - equipamentos apropriados para a produção de vapor; e

XXXVII - laboratório adequadamente equipado, caso necessário para a garantia da qualidade e da inocuidade do produto.

Art. 43. Os estabelecimentos de carnes e derivados, respeitadas as particularidades tecnológicas cabíveis, também devem dispor de:

I - instalações e equipamentos para recepção e acomodação dos animais, com vistas ao atendimento dos preceitos de bem-estar animal, localizados a uma distância que não comprometa a inocuidade dos produtos;

II - instalações específicas para exame e isolamento de animais doentes ou com suspeita de doença;

III - instalação específica para necropsia com forno crematório anexo, autoclave ou outro equipamento equivalente, destinado à destruição dos animais mortos e de seus resíduos;

IV - instalações e equipamentos para higienização e desinfecção de veículos transportadores de animais; e

V - instalações e equipamentos apropriados para recebimento, processamento, armazenamento e expedição de produtos não comestíveis, quando necessário.

Parágrafo único. No caso de estabelecimentos que abatem mais de uma espécie, as dependências devem ser construídas de modo a atender às exigências técnicas específicas para cada espécie, sem prejuízo dos diferentes fluxos operacionais.

O inciso XXVII do art. 42 supra expressamente determina que sejam previstos local e equipamento adequados, ou serviço terceirizado, para higienização dos uniformes utilizados pelos funcionários nas áreas de elaboração de produtos comestíveis. Assim, é obrigatória a higienização dos uniformes ou a contratação de serviço terceirizado para tanto.

É nesse sentido que este Conselho, em diversas ocasiões, entendeu que há possibilidade de creditamento sobre as despesas com uniformes, quando presente o requisito de essencialidade para a produção ou quando exigidos por lei ou por norma de órgão de fiscalização.

Já em relação à alimentação, o inciso XXVI requer, apenas, local para realização das refeições. Mais adiante, no Capítulo II, “Das condições de higiene”, no artigo 59, determina a segregação das áreas para evitar contaminação cruzada, em que lista o refeitório:

Art. 59. Deve ser prevista a separação de áreas ou a definição de fluxo de funcionários dos diferentes setores nas áreas de circulação comum, tais como refeitórios, vestiários ou áreas de descanso, entre outras, de forma a prevenir a

contaminação cruzada, respeitadas as particularidades das diferentes classificações de estabelecimentos.

Parágrafo único. Os funcionários que trabalhem em setores onde se manipule material contaminado, ou onde exista maior risco de contaminação, não devem circular em áreas de menor risco de contaminação, de forma a evitar a contaminação cruzada.

Aqui, há a determinação de segregação das áreas, dentre elas, o refeitório, contudo, não se verifica a obrigação de que a alimentação seja fornecida pelo estabelecimento produtor.

Logo, além de não ser exigência de norma sanitária, as despesas com fornecimento de alimentação de funcionários não estão diretamente ou indiretamente vinculadas à atividade produtiva.

Tanto é assim, que o art. 172, § 2º, VI, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, desconsiderou a despesa com alimentação de funcionários como insumo.

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram 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).

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

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 seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181;

O art. 176 da IN RFB nº 2.121, de 2022, manteve este entendimento.

Este Colegiado, em outra formação, entendeu que não são passíveis de crédito os gastos com alimentação de funcionários, conforme se verifica na ementa parcial dos acórdãos 3202-003.272, 3202-003.273, 3202-003.274, 3202-003.275 e 3202-003.276:

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS PARA VIABILIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra, tais como alimentação, cesta básica, transporte, assistência médica, seguro de vida, cursos etc.

Por concordar com o Relator dos referidos acórdãos, tomo como minhas as razões de decidir do Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha:

O fornecimento de refeições é, sem dúvida, de alta relevância para a nutrição e para a manutenção da saúde dos funcionários, porém não está intrinsecamente ligado à prestação de serviços ou à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de modo que também não contém os atributos necessários à sua conceituação como insumo.

Nesse sentido o parágrafo 133 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018:

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Diante disso, voto por manter as glosas com despesa no fornecimento de alimentação de funcionários.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe