



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10140.905681/2022-77
ACÓRDÃO	3202-004.356 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRIZELO FRIGORIFICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

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

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 Onizia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora), Joana Maria de Oliveira Guimarães e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso na matéria. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-004.247, de 24 de julho de 2026, prolatado no julgamento do processo 10140.905680/2022-22, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, 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 improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de PIS-PASEP/COFINS.

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

1 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).

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o integral ressarcimento da compensação. Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

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 ao mérito, exceto quanto às glosas sobre as despesas no fornecimento de alimentação de funcionários, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

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. Afirma 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 as 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 destes 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

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)

Assim, em sentido contrário ao entendimento da DRJ, considerando que o desenvolvimento da atividade frigorífica exige, necessariamente, que os funcionários estejam devidamente uniformizados para o regular funcionamento da operação, inclusive em razão das exigências sanitárias aplicáveis, a manutenção da referida glosa comprometeria a própria continuidade das atividades. Dessa forma, tal glosa deve ser revertida.

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 insumos3 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.

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, 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.

Quanto às glosas sobre as despesas no fornecimento de alimentação de funcionários, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

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.

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 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; e negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre as despesas no fornecimento de alimentação de funcionários.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator