



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19679.721058/2019-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.405 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2023
Recorrente JBS AVES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp n. 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente o recurso voluntário. Na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento nos seguintes termos: A) Por maioria de votos, (i) em conceder créditos extemporâneos, desde que comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade; e (ii) em reverter as glosas de créditos nas operações de frete na aquisição de insumos com alíquota zero, com suspensão ou de apuração de crédito presumido e nas operações de frete de venda de insumo entre empresas do mesmo grupo, vencido do Conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho; e (iii) nas operações de frete entre estabelecimentos de produtos acabados, vencidos os Conselheiros Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Marcos Roberto da Silva, que negavam provimento neste tópico; (iv) rever ter as glosas relacionadas a serviços com taxas vinculados à emissão da certificação Halal, vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva; B) Por unanimidade de votos, em reverter as glosas de créditos relacionados a: (v) estrados/pallets; (vi) Materiais de EPI – luvas, botas, capacetes, calças térmicas e máscaras; (vii) soda cáustica e hipoclorito de sódio utilizados como materiais de laboratório/ tratamento de água; (viii) folha de papel ondulada, papel creponado, papel kraft, papel ondulado pisani duplo, à bandeja de papelão para 30 ovos e toalha de papel; (ix) operações de frete entre estabelecimentos de insumos ou de produtos em elaboração; (x) serviço de análise laboratorial para a verificação da bacteriologia da água e do sêmen; (xi) Serviços de Caminhões Munck e Guindaste; (xii) crédito da energia elétrica calculado com base no valor da energia elétrica consumida; (xiii) secador de farinha, sistema de flotação, arco de desinfecção e sistema de centrifugação. Também por unanimidade de votos, em reconhecer a incidência da taxa Selic sobre o crédito pleiteado a partir da mora da Fazenda

Pública, configurada após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Redator designado (ad hoc)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Fernanda Vieira Kotzias, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição e Declaração de Compensação (“PER/DCOMP”), transmitida pela ora recorrente para fins de compensação de créditos de COFINS, na sistemática não-cumulativa com débitos próprios de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”).

A DERAT-SP, inicialmente, proferiu Despacho Decisório em que indeferiu o pedido, sem análise do mérito. Em obediência à determinação judicial, foi proferido novo Despacho Decisório, por intermédio do qual o pedido de crédito foi deferido em parte, com a consequente homologação parcial das compensações, em decorrência de diversas glosas de créditos.

A empresa apresentou manifestação de inconformidade com relação às glosas, defendendo seu direito à fruição da integralidade do crédito pleiteado.

Da análise da manifestação, a DRJ/08 concluiu pela reversão de parte das glosas, dando parcial provimento, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

INSUMOS. CONCEITO.

São 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.

CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL.

Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos, ao contrário dos uniformes fornecidos aos empregados.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Irresignada, a empresa voltou aos autos para apresentar recurso voluntário, discordando das conclusões da fiscalização que implicaram em glosas relativas aos seguintes

dispêndios: (i) créditos extemporâneos; (ii) estrados/pallets; (iii) material para EPI e uniformes; (iv) materiais de laboratório e produtos utilizados no tratamento de água; (v) folha de papel ondulada, papel creponado, papel kraft e papel ondulado pisani duplo; (vi) sobre bandeja de papelão para 30 ovos e folha de papel toalha; (vii) bens não sujeitos ao pagamento das contribuições; (viii) frete sobre insumos não sujeitos às contribuições ou sujeitos à apuração via crédito presumido; (ix) fretes de transferência entre estabelecimentos da empresa; (x) serviços de análises laboratoriais, taxas, serviços de vistoria, perícias/laudos/exames médicos, serviço de Munck / Guindastes, serviço de Retro- Escavadeira; (xi) despesas com armazenagem e frete na venda; (xii) lavagem de uniformes; (xiii) energia elétrica; (xiv) aquisição de máquinas e equipamentos, como serviço munck/guindastes - caa 48 - digestor de pena 5000 lts; aquisição de rampas niveladoras e adequação de docas; serviço manutenção mecânica para painel unidade móvel de tratamento de efluente skid; e (xv) créditos apurados no decorrer de 2014 e 2015.

Os autos foram então encaminhados ao CARF, sendo a mim distribuídos para análise e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pela relatora original, Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos legais necessários, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Conforme destacado no relatório, trata o presente de PER/DCOMP relativa a créditos de COFINS, parcialmente homologada, cujas glosas remanescentes são contestadas pela ora recorrente.

Entendo que já resta pacificado no Colegiado o conceito de insumo a ser aplicado e as diretrizes que devem nortear a análise após o precedente fixado pelo REsp nº 1.221.170/PR. Assim, dispensarei as habituais digressões conceituais, passando diretamente para a análise dos argumentos da recorrente endereçados no recurso voluntário.

Os itens que serão aqui tratados dizem respeito aos seguintes pontos: (i) créditos extemporâneos; (ii) estrados/pallets; (iii) produtos utilizados no tratamento de água; (iv) materiais de laboratório; (v) folha de papel ondulada, papel creponado, papel kraft e papel ondulado pisani duplo; (vi) sobre bandeja de papelão para 30 ovos e folha de papel toalha; (vii) bens não sujeitos ao pagamento das contribuições; (viii) frete sobre insumos não sujeitos às contribuições ou sujeitos à apuração via crédito presumido; (ix) fretes de transferência entre estabelecimentos da empresa; (x) serviços de análises laboratoriais, taxas, serviços de vistoria, perícias/laudos/exames médicos, serviço de Munck / Guindastes, serviço de Retro- Escavadeira; (xi) despesas com armazenagem e frete na venda; (xii) aquisição de máquinas e equipamentos, como serviço munck/guindastes - caa 48 - digestor de pena 5000 lts; aquisição de rampas

niveladoras e adequação de docas; serviço manutenção mecânica para painel unidade móvel de tratamento de efluente skid; e (xiii) créditos apurados no decorrer de 2014 e 2015.

1) Dos créditos extemporâneos

A recorrente busca reverter as glosas sobre créditos extemporâneos sob o fundamento de que a posição adotada pela fiscalização e pela DRJ se pauta em visão superada e não amparada pela legislação.

Em sua defesa, indica que a apuração dos créditos de PIS e COFINS decorrentes de despesas de aquisição de insumos toma por base as despesas ocorridas no mês de apuração, conforme indicam os incisos I a IV do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e que, o § 4º do mesmo artigo é categórico ao prever que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

No mesmo sentido, defende que seu direito resta caracterizado no próprio Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital (EFD) de PIS e COFINS, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 91/2013, na parte sobre perguntas e respostas sobre escrituração, visto que a pergunta 82 dispõe o que segue:

“82) O que é uma operação extemporânea?”

Operação extemporânea corresponde a um fato gerador de crédito que está sendo escriturado em período posterior ao de referência do crédito. A definição ou classificação quanto à extemporaneidade tem correlação com a data de competência do crédito e não com a data da aquisição ou da emissão de nota fiscal. Por exemplo: Caso uma empresa que adote o método da apropriação direta adquira um insumo em janeiro e o produto adquirido só venha configurar o direito a crédito, pelo método da apropriação direta, em abril, deve ser regularmente informada a aquisição na escrituração de abril, no Bloco C, com o CST representativo de crédito do período (50 a 56). Agora, se o crédito da aquisição de janeiro é de competência abril, mas a empresa não escriturou em abril e sim em maio, estaria então configurada a situação de extemporaneidade.” (g.n.)

Diante disso, entende que é “*evidente, portanto, que o Legislador Ordinário determinou a base de cálculo do crédito no parágrafo 1º do artigo 3º e, posteriormente, autorizou a apropriação do crédito em períodos posteriores em caso de não aproveitamento no período em que o crédito teve origem*”.

Ora, trata-se de assunto já enfrentado por esta Turma em diversas oportunidades, ainda que as mudanças de composição possam ter afetado o entendimento dominante. Diante disso, cabe reforçar meu posicionamento no sentido de que os créditos extemporâneos são passíveis de reconhecimento e utilização, independentemente da realização de ajuste na escrituração pelo contribuinte, bastando que os requisitos legais de fruição do crédito, em relação a sua natureza, certeza e liquidez, estejam presentes.

Isso se deve ao fato de que todas as restrições à fruição desse tipo de crédito não derivam de lei, que impõe como único óbice o prazo prescricional de 5 anos. As demais

exigências e limitações advém de norma infralegal produzidas pela própria Administração Tributária, o que sequer poderia ser feito.

Diante disso, e sendo esta a única razão que levou à glosa desses dispêndios, voto pela sua reversão.

2) Dos bens considerados como insumos

2.1 Estrados/pallets

A Fiscalização glosou os estrados/pallets por entender que eles não são itens aplicáveis ao processo produtivo, e nem essenciais a ele, de tal forma que não podem ser caracterizados como insumos da produção.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa promovida pela Fiscalização, tendo entendido que os estrados/pallets não podem ser considerados essenciais, uma vez que o bem produzido pela pessoa jurídica não depende intrínseca e fundamentalmente dos estrados para a sua fabricação, e nem relevantes, uma vez que os atos normativos advindos do Ministério da Agricultura, citados pela recorrente, não mencionam diretamente estrados/pallets.

A recorrente defende que tais dispêndios se caracterizam como insumos na medida em que possuem utilidades específicas em seu processo produtivo e as aponta em laudo técnico, no qual esses itens são indicados para utilização em armazenagem de ração, com o objetivo evitar problemas com umidade e acesso de roedores, bem como são utilizados para a armazenagem de matéria-prima a granel.

Acrescenta que, segundo as boas práticas aplicadas no processo produtivo, regulamentadas pelo MAPA (IN nº 4, de 2007), empresas produtoras de rações devem possuir eficiente controle de qualidade dos ingredientes disponíveis para elaboração que garanta a qualidade da ração produzida, sendo necessário constante monitoramento na qualidade dos ingredientes que compõem a ração e no processo de produção.

A recorrente explica que, da mesma forma, estrados e pallets são utilizados no processo produtivo na linha de marinados, com vistas a atender regulamentos técnicos e determinações da Anvisa e do MAPA, a exemplo da Resolução MAPA n. 216/2004.

Do exposto, entendo que a recorrente cumpriu com o seu ônus probatório em demonstrar que os bens em questão são essenciais e relevantes ao processo produtivo, inclusive para fins de cumprimento de regras sanitárias e técnicas. Portanto, necessária a reversão a glosa neste item.

2.2 Materiais de EPI e uniformes

Alega a recorrente que a DRJ, em *seu acórdão*, reconheceu o direito ao crédito de luvas, botas, capacetes, calças térmicas e máscaras, mas não reverteu a glosa sobre uniformes e vestimentas, nos seguintes termos:

55. Ainda quanto aos EPI o antigo Ministério do Trabalho, por meio do item 6.1 da NR 06, assim os definiu “considera-se Equipamento de Proteção Individual - EPI, todo dispositivo ou produto, de uso individual utilizado pelo trabalhador, destinado à proteção de riscos suscetíveis de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho”. O Anexo I desta NR apresenta uma lista de equipamentos de proteção individual.

56. Após compulsar o Anexo I desta NR 06, considero insumos: botas, capacete, calças térmicas, luvas e máscaras. Os demais bens são vestimentas ou uniformes e não são caracterizados como insumos.

Diante disso, a recorrente busca demonstrar que os uniformes seriam essenciais à sua atividade por se tratar de equipamento de segurança na condição de requisito sanitário e de não contaminação dos produtos fabricados.

Ora, entendo que assiste razão à recorrente tanto em relação aos equipamentos de proteção individual (luvas, botas, capacetes, calças térmicas e máscaras), quanto aos uniformes destinados aos funcionários que lidam de forma direta com a produção. Todavia, diferente do caso dos EPIs, os uniformes não são devidamente qualificados e discriminados nos autos a fim de se demonstrar quais seriam as vestimentas em questão e, principalmente, a que tipo de funcionários elas se destinam.

Desta feita, entendo que a única glosa passível de reversão – caso ainda não tenha sido – são luvas, botas, capacetes, calças térmicas e máscaras.

2.3 Materiais de laboratório e produtos para tratamento de água

A Fiscalização glosou os materiais de laboratório e os produtos utilizados para o tratamento da água por entender que eles não são itens aplicáveis ao processo produtivo, e nem essenciais a ele, de tal forma que não podem ser caracterizados como insumos da produção.

A DRJ, mesmo reconhecendo ser inegável que o uso da água nas atividades da ora recorrente é essencial para a sua atividade produtiva, manteve as glosas por entender que os trechos do laudo do processo produtivo, reproduzidos na Manifestação de Inconformidade, apesar de demonstrarem a utilização da água, não abordaram a questão da captação e tratamento, ou seja, não discriminaram os produtos utilizados para tal mister, de tal forma que não seria possível apurar quais produtos são utilizados no tratamento da água.

Quanto aos materiais de laboratório, a DRJ manteve a glosa pelo fato de a ora recorrente não ter relacionado os produtos desconsiderados com as atividades laboratoriais essenciais ao desenvolvimento de suas atividades produtivas, não sendo, por isso, possível firmar convicção acerca da essencialidade das despesas glosadas.

A recorrente defende que, ao contrário do que afirma a DRJ, há demonstração no laudo do processo produtivo dos produtos utilizados no tratamento da água e para as atividades laboratoriais.

Diz que os materiais de laboratório que foram glosados são reagentes químicos, detergentes, spray, vitamina K, ensofloxina, fosbal e azoperone, e que os produtos para tratamento da água que foram glosados são bactericidas industriais, carbonato de sódio, cloreto férrico, dispersante, filtro, floculante, hipoclorito de sódio, policloreto de alumínio, peróxido de hidrogênio, sequestrante, soda cáustica, fluido, adesivo térmico e outros.

A este respeito, deve-se concordar com a DRJ quando afirma que dispêndios com tratamento de água – principalmente dentro do contexto de indústria alimentícia –, são passíveis de crédito. Todavia, para que o direito seja reconhecido no caso concreto, faz-se necessário que o contribuinte demonstre como cada produto e despesa é aplicado nesta tarefa.

De maneira a buscar cumprir com o ônus probatório que lhe é incumbido, a recorrente reproduz diversos trechos do laudo do processo produtivo que, no seu entendimento, comprovam a essencialidade dos produtos, bem como explicam a utilização da água e dos materiais de laboratório.

Na parte referente aos materiais de laboratório, a recorrente traz explicação para os seguintes produtos, argumentando que seriam essenciais ao desenvolvimento de suas atividades produtivas, principalmente quanto ao cumprimento de normas internacionais sanitárias e de higiene:

“6.5.3.2 Métodos químicos

Os agentes químicos aqui discutidos estão classificados em níveis de atividade. Podem ser de alta (ácido peracético e aldeídos), intermediária (álcool, hipoclorito de sódio a 1%, fenol sintético) ou baixa (quaternário de amônio, hipoclorito a 0,2%) atividade.

***Álcool 70%:** Um dos desinfetantes mais utilizados para superfícies e fômites. O tempo de contato é essencial para a sua ação, bem como a concentração utilizada (a evaporação pode dificultar boa desinfecção). É pouco efetivo contra vírus nãoenvelopados e são ineficazes contra esporos bacterianos. Agem por desnaturação proteica e interferência no metabolismo bacteriano.*

***Soda cáustica e cal:** Usados principalmente para a desinfecção de grandes áreas. Na concentração de 2% a soda cáustica tem amplo espectro de ação, mas é altamente corrosiva e nociva. O alto pH causa desnaturação proteica.*

***Iodo/iodóforo:** Solúvel no álcool, formando a tintura de iodo. Se misturado a detergentes, denomina-se iodóforo (exemplo da povidona-iodine, ou PVPI). Formulações para uso como antisséptico não devem ser usadas como desinfetantes por causa de diferenças na concentração de iodo. Tintura de iodo pode ser usada para desinfetar superfícies e instrumentos, mas a oxidação pode danificar metal e o iodo pode manchar plásticos. Agem pela oxidação de componentes da membrana e do citoplasma além da iodação de lipídeos.*

***Cloro/hipoclorito:** De amplo espectro, tem atividade rápida contra vírus e bactérias. A ação sobre protozoários é variável: Giárdias são sensíveis mas Cryptosporidium são resistentes. Compatíveis com detergentes, são inativados por matéria orgânica e podem corroer metal e danificar borrachas. O armazenamento das soluções diluídas em frascos opacos é crucial para evitar degradação. Não deixa resíduos tóxicos, entretanto, é irritante de mucosas e tóxico quando não diluído. Agem pela oxidação de componentes da membrana e citoplasma.*

***Amônia quaternária:** É uma substância detergente catiônica. Na diluição correta é efetiva, atóxica e biodegradável e eficaz em baixas concentrações de matéria orgânica.*

Os compostos de amônio quaternário mais conhecidos são o cloreto de benzetônio e o cloreto de benzalcônio. Água dura pode reduzir a sua eficácia por gerar precipitados. Atua na membrana citoplasmática causando perda estrutural do microrganismo.

***Cloridrato de clorexidina:** Utilizado principalmente por sua ação antisséptica é também eficaz na descontaminação de fômites e superfícies. Tem reação alcalina, é levemente hidrossolúvel e relativamente atóxico. A clorexidina é ativa principalmente contra bactérias Gram-positivas e fungos e muito menos eficazes contra vírus e bactérias Gram-negativas. Tem boa ação na presença de pequenas quantidades de matéria orgânica. É excelente para ser combinada com outros agentes. Mecanismo de ação: em baixas doses afeta integridade da membrana e em altas doses causa precipitação e coagulação de proteínas citoplasmáticas.*

***Água oxigenada ou peróxido de hidrogênio (H₂O₂):** A água oxigenada na concentração de 3% tem indicação principalmente como anti-séptico e também na limpeza. É considerada um agente de alta eficácia. Sua ação é rápida e instável, não sendo corrosiva e com pouca toxicidade, além de ser biodegradável. Para uso em superfícies, é vendido na forma estabilizada, que permite maior tempo de ação. Tem boa ação conjunta com ácido peracético (5,9% peróxido para 23% de ácido) e é eficiente pela oxidação de componentes de superfície e citoplasmáticos.*

***Fenol:** Muito usado em produtos domésticos de limpeza (exemplos: óleo de pinho e cresol) e também em alguns desinfetantes hospitalares. Tem amplo espectro de ação dependente da classe, mas geralmente afetam bactérias Gram positivas e vírus envelopados. Geralmente possuem alta toxicidade. Forma complexos instáveis na membrana citoplasmática e inativam enzimas intracelulares.”*

O trecho acima reproduzido se refere ao item 6.5.3.2 do Manual Técnico Sanidade de Incubatórios, que discorre sobre os métodos químicos de desinfecção. Ali estão listados diversos agentes químicos, como o álcool 70%, a soda cáustica e cal, o iodo/iodóforo, o cloro/hipoclorito, a amônia quaternária, o cloridrato de clorexidina, o peróxido de hidrogênio e o fenol. Ocorre que, desses agentes químicos, apenas a soda cáustica, o hipoclorito e o peróxido de hidrogênio foram objeto de glosa pela Fiscalização, mas não por serem materiais de laboratório, e sim por serem utilizados no tratamento da água.

O mesmo ocorre com outros trechos reproduzidos pela recorrente, que busca explicar as aplicações dos produtos enquanto materiais laboratoriais, ao passo que as glosas se deram tão somente em relação ao processo de tratamento de água. Ademais, as passagens do laudo que endereçam especificamente o tratamento de água – e que não se confundem com a parte de material laboratorial – são genéricos e não identificam os produtos que seriam empregados na atividade.

Avaliando o **Anexo IV A**, pensado ao despacho decisório, no qual as glosas são identificadas pela fiscalização de forma detalhada, verifica-se que, em relação ao tratamento de água foram glosados os seguintes produtos: soda cáustica, hipoclorito de sódio, carbonato de sódio, cloreto férrico e policloreto de alumínio. Por sua vez, os produtos de uso laboratorial glosados foram: reagente químico, detergente alcalino, spray care blue e detertrex acid 20L.

Assim, confrontando a defesa da recorrente com as glosas realizadas, verifica-se que, com exceção da soda cáustica e do hipoclorito de sódio, não foram apresentados elementos de prova, e nem mesmo simples arrazoados, conectando os produtos glosados com as atividades de laboratório ou de tratamento da água, motivo pelo qual não se pode acatar o pedido da recorrente.

Nesse sentido, voto por manter a glosa promovida pela Fiscalização sobre os materiais de laboratório e os produtos utilizados no tratamento da água, revertendo tão somente aquelas relacionadas à soda cáustica e ao hipoclorito de sódio.

2.4 Embalagens utilizadas na alimentação de aves

A Fiscalização glosou os gastos com folhas de papel ondulada, de papel creponado, de papel kraft para largura 40 e de papel ondulado pisani duplo, bandeja de papelão para 30 ovos e a folha de papel toalha por entender que não é possível o creditamento sobre os insumos classificados como embalagens mas não aplicados como invólucros do produto acabado, como é o caso daquelas utilizadas no transporte e/ou acondicionamento de matéria-prima.

Sobre os itens folhas de papel ondulada, folhas de papel creponado, folhas de papel kraft, folhas de papel ondulado pisani duplo, a recorrente busca contraditar a decisão da DRJ, pautada no entendimento de que não restou comprovado que os papéis são efetivamente utilizados para alimentação das aves, bem como que a técnica de alimentação utilizada não seria a colocação de ração diretamente sobre os papeis nos quatro primeiros dias de vida das aves, mas sim fornecimento diretamente nos comedouros.

Para tanto, a recorrente descreve seu processo produtivo agropecuário de abate de aves, que se inicia com a aquisição de pintos matriz de 1 dia. Esses pintos passam por uma primeira fase de recria, que vai até a 23ª semana, onde a matriz cresce, recebe acompanhamento veterinário, medicação, vacinas e ração, e por uma segunda fase de postura de ovos, que vai até 65 semanas. Os ovos produzidos são classificados e enviados para o incubatório, onde, após 18 dias, são retirados das incubadoras, passam por um processo de vacinação e são colocados nos nascedouros, onde ficam por mais 3 dias. Os pintos nascidos são sexados, colocados em caixas de papelão e enviados para as granjas de matrizes (próprias ou de terceiros). O parceiro produtor recebe os pintinhos de 1 dia, rações, medicamentos e assistência técnica durante o período de engorda da ave, que pode durar de 30 a 50 dias.

Explica a recorrente que os papeis glosados são utilizados nessas últimas granjas, especificamente para a alimentação (colocação da ração) dos pintinhos matrizes, nos quatro primeiros dias de sua chegada, como informa o laudo do processo produtivo:

a) Papel:

a. O papel que forra as caixas dos pintos e/ou rolo de papel, devem ser utilizados para servir a primeira ração. A ração deve ser colocada somente no centro do papel, por várias vezes no dia, durante 3 a 4 dias e após retirar o papel.

Ela traz, ainda, algumas passagens do laudo do processo produtivo que comprovam a utilização do papel para a alimentação dos pintinhos matrizes:

Utilizar a ração sobre faixas de papel distribuídas ao lado de cada linha de Nipple na pinteira para estimular o consumo inicial. O papel deverá ser mantido limpo e renovado até o 3º dia de vida das aves, conforme Figura 7 abaixo.



Figura 7 - Padrão para Papel de Pinteira

11.4 CONSUMO DE RAÇÃO

O gerenciamento de consumo de ração no lote é feito pelo produtor porém com referência a tabela de consumo padrão.

A ração permanece sempre disponível, desde a chegada das aves até o momento do jejum pré-abate (Figura 33). É mantida limpa e isenta de fezes ou cama, para que todas as aves possam alimentar-se normalmente sem disputas e sem desperdício.



Figura 33 - Aves bem distribuídos com ração a vontade

Diante das profundas explicações trazidas e das provas colacionadas aos autos, resta claro que, apesar de se tratar de situação atípica, a recorrente demonstrou a utilização dos papéis no processo de alimentação das aves e, assim, os configurou como parte de seu processo produtivo, atendendo ao critério da essencialidade.

Destarte, revento as glosas promovidas pela Fiscalização relativas à folha de papel ondulado, ao papel creponado, ao papel kraft para largura 40 e ao papel ondulado pisani duplo.

No que concerne às **bandejas de papelão para 30 ovos e as folhas de papel toalha, a recorrente alega como argumentos de defesa que:** (i) as bandejas de papelão para 30 ovos e as folhas de papel toalha são itens usados na coleta de ovos na forma convencional; (ii) tal determinação está disposta no Manual de Segurança e Qualidade para a Avicultura de Postura, desenvolvido pela Embrapa; (iii) há a orientação de especialistas no manejo de ovos na avicultura para a utilização das bandejas de papelão para 30 ovos; e (iv) ao contrário do afirmado pela DRJ, há comprovação da utilização de papel toalha para a higienização dos ovos.

Quanto à bandeja de papelão para 30 ovos, entendo que, ao contrário do que concluiu a DRJ, há elementos de prova suficientes no processo para que, à luz dos critérios da essencialidade e relevância, possa ser caracterizada como insumo da produção.

Conforme se verifica pelo trecho trazido no Recurso Voluntário, referente ao Manual Técnico de Boas Práticas de Manejo Durante a Fase de Produção, estabelece que, na coleta, o ovo deverá ser colocado em bandeja, a saber:

Coleta de ovos de ninho Convencional:

Fazer a coleta dos ovos pelo menos sete (7) vezes por dia – 5 pela manhã e 2 à tarde. Antes de realizar as coletas de ninho lavar bem as mãos com água e sabão e desinfetar com álcool gel. Os primeiros ovos devem ser marcados e colocados nos ninhos sempre 1 ovo por boca até atingir 5% de produção no dia. Durante as coletas de ovos de ninho, os esterco devem ser retirados junto com um pouco de maravalha, a maravalha deverá ser jogada na cama e o **ovo deverá ser colocado em uma bandeja de ovos sujos de ninho**. Deverá haver no trole, álcool gel, um balde com solução desinfetante (1ml/litro) e papel toalha. O balde é para acondicionar os ovos quebrados que se encontrar durante a coleta, após este procedimento o funcionário deverá limpar as mãos no papel toalha. Retirar o máximo possível da maravalha aderida nos ovos. No momento da coleta de ninho não recolher os ovos da cama, por mais que estes ovos estejam limpos. Essa prática deverá ser cumprida para reduzir a contaminação nos ovos limpos de ninho, sabemos que na cama o nível de contaminação é muito alto. (g.n.)

Além disso, consultando o Manual de Segurança e Qualidade para a Avicultura de Postura, da Embrapa, no endereço eletrônico informado pela recorrente em seu Recurso Voluntário, é possível verificar a origem dos excertos colados no Recurso Voluntário, que vinculam a utilização da bandeja para 30 ovos com a coleta dos ovos produzidos, diariamente, pelas aves sadias. Portanto, caracterizado o uso das bandejas no processo produtivo.

Por outro lado, o papel toalha teve seu glosa mantida pela DRJ diante da suposta impossibilidade de quantificação do seu uso. A decisão de piso, em verdade, admite que se trata de produto utilizado como insumo e para a função apontada, mas nega o direito ao crédito diante da impossibilidade de dimensionar a quantidade utilizada no processo produtivo e a quantidade utilizada nos sanitários e nos restaurantes industriais, conforme se verifica pelo trecho abaixo indicado:

“Quanto às folhas de papel toalha, é senso comum que sua maior utilização é na secagem das mãos, em sanitários, restaurantes industriais, entre outros. Este produto poderia ser utilizado na limpeza dos ovos, porém em menor grau, daí a necessidade do contribuinte em dimensionar tal utilização, o que não foi feito”.

Ora, ainda que a preocupação levantada pela DRJ seja legítima, entendo que não é suficiente para afastar o direito ao crédito. Primeiramente porque, historicamente, este Conselho não deixa de reconhecer crédito sobre insumos com base na possibilidade dos mesmos serem utilizados em outras funções. A exemplo disso, pode-se citar produtos e materiais de limpeza utilizados na planta produtiva; os materiais utilizados em serviços de manutenção como parafusos, porcas e tubos; ou mesmo grampos, papéis e cliques utilizados como embalagem. Todos esses casos têm em comum a característica de serem aplicáveis a mais de um departamento e para diferentes usos – industrial ou não.

Assim, o que determinará o direito ao crédito é a habilidade do contribuinte em demonstrar a essencialidade e a relevância do insumo e trazer provas que permitam à Administração verificar se, de fato, são alegações verossímeis. Ademais, não é crível que o papel toalha utilizado para a limpeza de ovos na etapa produtiva seja contabilizado no mesmo centro de custo e rubrica do que os materiais consumidos pelo refeitório; principalmente em se tratando de uma empresa do tamanho da recorrente.

Destarte, considerando que a recorrente cumpriu com seu ônus probatório, voto por reverter a glosa sobre folhas de papel ondulada, folhas de papel creponado, papel kraft, papel ondulado pisani duplo, bandeja de papelão para 30 ovos e folha de papel toalha.

2.5 Bens não sujeitos ao pagamento das contribuições

A Fiscalização glosou os créditos relativos aos produtos classificados na NCM 4022910, 4041000, 15011000, 15060000 e 15162000 por entender que não geram direito à apuração de crédito a compra de produtos não sujeitos ao pagamento das Contribuições (alíquota zero ou suspensão).

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente traz à baila o que chama de “fundamentos técnicos e jurídicos quanto às características essenciais da não cumulatividade empregada ao PIS e a COFINS”, ressaltando “a finalidade da técnica do regime não cumulativo atinentes a estas contribuições, considerando o objetivo prático da desoneração tributária empregado pelo Governo Federal” e, nesse sentido, defende que “a equivocada interpretação empregada pelo FISCO tem por base o conceito de isenção e sua diferenciação com alíquota zero, não incidência ou imunidade, distorcendo assim a finalidade do instituto da não-cumulatividade”.

Reafirma o que já havia dito na Manifestação de Inconformidade de que as matérias-primas glosadas (lenha, gordura vegetal, cavaco, óleo de vísceras e serragens, entre outros) são adquiridas para serem utilizadas no processo produtivo (especialmente no processo de peletização, que demanda a geração de vapor), e que sobre essas matérias-primas há a incidência das Contribuições, *“uma vez que o contribuinte, mesmo quando adquire tributo a alíquota zero, paga embutido no preço o tributo indiretamente para empregar no respectivo processo produtivo”*.

Entendo que neste ponto não assiste razão à recorrente.

O inciso II do § 2º do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 é claro quando diz que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições, estabelecendo como única exceção a aquisição de bens ou serviços com isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços tributados, senão vejamos:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

.....

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Trata-se de matéria há muito pacificada neste Conselho, sobre o qual não se faz necessário grandes elucidações. Por tal motivo, voto por manter a glosa sobre os bens não sujeitos à tributação de PIS/COFINS.

3) Do frete

3.1 Transporte de bens adquiridos sem a incidência de PIS/COFINS

A Fiscalização glosou, ainda, os créditos apurados pela recorrente sobre o valor do frete pago na aquisição de produtos com alíquota zero ou com suspensão, o que gerou protestos da ora recorrente quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade.

A DRJ manteve a glosa sustentando que a despesa com frete na aquisição de bem não gera crédito por si só, mas sim porque, nos termos do art. 289 do RIR/1999, integra o custo da mercadoria adquirida. E, como o crédito relativo ao frete tem a mesma natureza do crédito referente ao bem transportado, se o bem transportado não dá direito ao crédito, o custo com o frete também não dá.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente inicia sua defesa sobre a matéria dizendo já ter demonstrado, em tópico anterior, os fundamentos para a tomada de crédito sobre os insumos tributados com alíquota zero e cita decisões do CARF que entenderam ser possível a tomada de crédito sobre o valor do frete pago na aquisição de produtos com alíquota zero ou com suspensão.

Ora, entendo que, diferente do tópico anterior, aqui assiste razão à recorrente.

Independente de os produtos adquiridos estarem sujeitos a alíquota zero ou suspensão das Contribuições, fato é que o frete para o transporte desses insumos não segue a mesma regra e, portanto, é tributado. Diante disso, não só os critérios da essencialidade e relevância restam atendidos, como se impera a necessidade de respeitar o princípio da não-cumulatividade.

Portanto, necessária a reversão da glosa.

3.2 Transporte de bens passíveis de apuração de crédito presumido

Com base no mesmo fundamento utilizado para glosar o crédito relativo ao frete na aquisição de produtos com alíquota zero (acima expostos), a fiscalização entendeu que não era possível apurar crédito básico sobre o frete na aquisição de produtos sujeitos a crédito presumido.

Inconformada, a ora recorrente pauta sua defesa no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 para concluir “que ele não impede a tomada de crédito integral em relação ao frete, mas tão somente trata do creditamento reduzido, com relação aos bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no caput e no §1º da Lei”.

Sustenta que “o montante do crédito é calculado "sobre o valor dos bens" e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela Fiscalização”.

Defende que, “tratando-se de um serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, ou onerado com alíquotas reduzidas, as despesas com frete comprovadamente oneradas pelas contribuições, e arcadas pela empresa devem ser apropriadas no regime da não

cumulatividade, como é o caso, dos serviços utilizados como insumos, também essenciais ao processo produtivo em sua integralidade”.

Novamente, com razão a recorrente.

Apesar de, para efeitos do imposto de renda, o frete fazer parte do custo de aquisição do insumo, para efeitos de incidência das Contribuições e, especialmente, para fins de aplicação da técnica da não cumulatividade, ele pode e deve ser tratado como um serviço independente, passível de gerar crédito caso seja possível sua caracterização como insumo da produção, e caso sejam cumpridos os demais requisitos legais.

Destarte, revento a glosa relativa ao frete na aquisição de insumos da produção passíveis de apuração de crédito presumido das Contribuições, desde que tenha havido a incidência das Contribuições sobre esse serviço.

3.3 Transporte de produtos entre os estabelecimentos

Ainda no tocante ao frete, foram glosados todos os conhecimentos de transporte em que a recorrente não constava como remetente, destinatária, emitente ou participante da mercadoria, o que caracterizaria mera transferência de mercadorias, e, portanto, não geraria direito ao crédito de PIS e Cofins no entendimento da fiscalização.

Em sua manifestação de inconformidade, a ora recorrente alega que os conhecimentos de transporte glosados a esse título se referem a operações de aquisições de insumos das empresas Macedo Agroindustrial Ltda. e Seara Alimentos Ltda, emissoras dos CTE's, em cada respectivo caso, que subcontrataram transportadoras para realizar a entrega das mercadorias.

A DRJ, ao enfrentar os argumentos comprova o alegado pela recorrente, mas nega o direito ao crédito por concluir que tais vendas estariam sujeitas à alíquota zero ou se tratariam de situações não abarcadas por previsão legal.

Avaliando o **Anexo IV B – Glosa Frete Compras**, verificamos que as glosas referentes a este item derivam de quatro situações diferentes, a saber: (1) frete na aquisição de insumos com alíquota zero ou com suspensão; (2) frete entre estabelecimentos de insumos ou de produtos em elaboração; (3) frete entre estabelecimentos de produtos acabados; e (4) frete de venda interna (entre empresas do mesmo grupo) de insumos.

Considerando que a possibilidade de creditamento de **frete na aquisição de insumos não tributados** já tenha sido enfrentada e que resta pacificado neste Conselho a possibilidade de creditamento sobre **frete de insumos e de produtos em elaboração**, resta apenas enfrentar as duas outras situações aventadas.

Em relação ao **frete de produtos acabados**, ainda que exista posicionamentos divergentes, prevalece até então nesta turma o entendimento de que há direito a crédito, visto que se tratam de dispêndios com transporte e que visam o deslocamento do produto de seu local de produção até o consumidor, sendo, portanto, uma questão de escoamento. Pouco importa se o

frete é realizado de forma direta ou indireta aos clientes, cabendo o direito a crédito por se tratar de despesas necessárias, em última análise, à venda.

Em muitos setores, ter o produto disponível e logisticamente acessível ao cliente é fator decisivo para a venda, de forma que o momento de ocorrência do gasto não o descaracteriza como despesa de venda, visto que se trata de mera decisão comercial da empresa para melhor atender o mercado e garantir a fluidez de suas operações. No caso dos autos, em que a recorrente é indústria alimentícia e que, portanto, tem como objeto de venda produtos perecíveis e sujeitos a severas regras sanitárias, tal planejamento é crucial para o sucesso do negócio, o que reforça a necessidade de reconhecimento do crédito.

Neste sentido, cabe citar posicionamento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) sobre fretes de produtos destinados a venda entre filial e matriz:

*DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECEMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.
(CSRF. 3ª Turma. Acórdão n. 9303-009.680 no Processo n. 16366.003307/2007-38. Rel. Cons. Érika Costa Camargo Autran. Dj. 16/10/2019)*

No mesmo sentido, deve-se sublinhar que não existe na legislação qualquer tipo de obrigação que a empresa mantenha, junto ao estabelecimento onde se deu a industrialização, espaço suficiente para armazenamento do produto final e formação de estoque. Assim, em sendo necessário o armazenamento das mercadorias até o momento da venda e não havendo qualquer restrição ou imposição legal sobre o local em que isso deva ocorrer, não faz sentido que tais dispêndios não gerem direito a crédito, posto que fazem parte do fluxo industrial/comercial.

Por fim, no que diz respeito aos fretes internos de venda entre estabelecimentos do mesmo grupo empresarial entendo que, por se referir a produtos essenciais para a produção (insumos), o transporte deles também se torna essencial, a ponto de, nos termos decididos pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, poder ser caracterizado como insumo da produção, gerador de crédito das Contribuições.

Destarte, reverto todas as glosas realizadas pela fiscalização sobre as operações de frete na aquisição de insumos com alíquota zero ou com suspensão, frete entre estabelecimentos de insumos ou de produtos em elaboração, frete entre estabelecimentos de produtos acabados e frete de venda de insumo entre empresas do mesmo grupo.

3.4 Frete de venda e armazenagem

Sob a rubrica denominada “armazenamento e frete de venda”, a fiscalização acabou por promover a glosa das despesas relativas à atividade logística e portuária, serviços médicos, serviços de movimentação, lavagem, monitoramento e recuperação de containers e aos gastos com frete internacional, os quais foram mantidos pela DRJ.

No Recurso Voluntário, a recorrente acusa ser “descabido o entendimento proferido pela i. Fiscalização, eis que o creditamento sobre as despesas aduaneiras não pode se limitar às disposições do art. 15 da Lei 10.865/2004 [valor aduaneiro], mas deve ser examinado sob a ótica do art. 3º, inc. II da Lei 10.833/2003, a qual autoriza o creditamento”. E, nesta toada, defende ser possível a apuração de crédito sobre as “despesas incorridas na aquisição de insumos, e também do inciso IX do mesmo artigo, segundo o qual despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, conquanto suportadas pelo vendedor”.

Pondera que “não há como se pensar nos produtos chegando a seus destinatários, e ao mercado em si, sem que estes sofram com as movimentações necessárias dentro do porto em que são recebidas, sem que estes sejam documentados, sem conferência de cargas, conserto, transferências, etc., sendo estes imprescindíveis para o processo produtivo/comercial”, sendo evidente que as despesas aduaneiras devem ser incluídas no conceito de insumo definido pelo STJ e cita decisões do CARF que sustentariam sua argumentação.

Em primeiro lugar, é de se destacar que boa parte da defesa apresentada pela recorrente se esforça em convencer que os diversos serviços envolvidos com a importação, contratados para serem executados após a chegada da mercadoria ao País, tais como serviços de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, entre outros, são custos das mercadorias que serão produzidas e, portanto, geram direito a crédito das Contribuições.

Para permitir a análise adequadas das glosas aqui realizadas, faz-se necessário avaliar, de forma separada, as despesas incorridas nas operações de importação e de exportação, visto que possuem natureza própria e para as quais a recorrente ocupa posições diversas e não equivalentes (compradora e vendedora, respectivamente).

No que diz respeito ao **crédito relacionado com operações de importação** de mercadoria, entendo que a Lei nº 10.865/2004, mais especificamente em seu art. 15, dispõe sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito em relação ao custo para trazer a mercadoria ao País e permitir a sua livre circulação pelo Território Nacional, a partir da sua liberação (desembarço) junto à Aduana. Assim, com base no que dispõe seu § 3º verifica-se que o crédito será apurado mediante a aplicação das alíquotas sobre o valor que serviu de base da cálculo das Contribuições na importação (valor aduaneiro), acrescido do valor do IPI vinculado à importação.

Os demais custos que incorrerem sobre a mercadoria importada a partir da sua chegada ao País, se sujeitos ao pagamento das Contribuições, também fazem jus a crédito das Contribuições, não por força do disposto na Lei nº 10.865/2004, mas sim nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, desde que possam ser considerados insumos da produção à luz do critério da essencialidade e relevância, estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR. Exemplo disso são os fretes internos de insumos – independente de sua procedência – e que foram aqui deferidos em momento anterior.

É nesse sentido que este Conselho se posicionou no Acórdão 3301-007.506, referido pela recorrente em seu Recurso Voluntário e cuja ementa reproduzo a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS ADUANEIRAS. POSSIBILIDADE. As despesas aduaneiras se incluem nos custos das mercadorias importadas adquiridas e utilizadas na produção ou fabricação de produtos destinados a venda. E como tal, geram direito ao crédito de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

(Acórdão 3301-007.506, de 29/01/2020 – Processo n.º 11080.903823/2013-95 – Relatora: Semíramis de Oliveira Duro)

Assim, analisando os itens glosados pela Fiscalização à luz do critério da essencialidade e relevância entendo que podem ser caracterizados como insumos os serviços efetuados após a chegada da mercadoria ao País, e antes da sua entrada no estabelecimento da recorrente, que sejam relativos: (1) a atividades relacionadas com a logística de guarda e entrega da mercadoria no estabelecimento da recorrente, tais como armazenamento, inspeção, embalagem, classificação e transporte interno; e (2) a atividades portuárias relacionadas diretamente com a mercadoria, tais como carga e descarga e movimentação.

Por outro lado, entendo que não atendem ao critério estabelecido pelo STJ para que possam ser considerados insumos da produção: (1) as atividades logísticas de controle de estoque, de procedimentos para importação (inclusive os serviços de despachante), de devolução de mercadoria e de processamento de dados; (2) os serviços médicos; e (3) os serviços de movimentação, lavagem, monitoramento e recuperação de containers; uma vez que a produção da recorrente não depende de qualquer um desses serviços, que sequer podemos dizer que fazem parte do processo produtivo.

Nesse sentido, revento apenas as glosas relativas às atividades logísticas de armazenamento, inspeção, embalagem, classificação e transporte interno de insumos da produção importados, efetuadas após a sua chegada ao País, e antes da sua entrada no estabelecimento da recorrente e às atividades portuárias, na importação de insumos da produção, de carga e descarga e de movimentação, mantendo as demais.

No tocante ao **crédito relacionado com operações de exportação** de mercadoria, ratifico a posição adotada pelo Acórdão recorrido no sentido de que “*o legislador previu a apuração de créditos somente no que tange à armazenagem e frete na venda*”, não sendo possível a apuração de crédito das Contribuições sobre as demais atividades logísticas, sobre as atividades portuárias, sobre os serviços médicos e sobre os serviços de movimentação, lavagem, monitoramento e recuperação de containers, nem por extensão do significado da expressão armazenagem e frete na operação de venda, e nem pela caracterização desses serviços como insumos, uma vez que, por eles ocorrem após finalizada a produção, não há nem que se cogitar que eles tenham integrado, de qualquer forma, o processo produtivo.

Desta feita, mantenho as glosas promovidas pela Fiscalização relativas à rubrica “armazenagem e frete na operação de venda”, quando referentes à exportação de mercadoria.

4) Serviços Laboratoriais

A Fiscalização glosou o serviço de análise laboratorial por entender que esse serviço não se enquadrava no conceito de insumo. A DRJ, por sua vez, manteve a glosa por entender que vários dos prestadores de serviço discriminados na planilha “Glosa Serviços”, em princípio, não teriam competência para realizar a análise da água ou do sêmen de animais, e que achou estranho *“o fato de os serviços, no ano de 2016, terem sido prestados apenas no 4º trimestre, afinal, se o próprio interessado conceitua que tais exames são essenciais para a atividade produtiva, eles deveriam ser realizados ao longo do ano e não apenas no seu encerramento”*.

Para demonstrar a essencialidade dos serviços, a recorrente salienta “que a legislação brasileira, através da RESOLUÇÃO CONAMA Nº. 357 de 17/03/2005, estabelece que para a dessedentação de animais devem ser utilizadas águas doces, que são águas com salinidade igual ou inferior a 0,5%, de classe 3”, e que “o Ofício Circular Conjunto DFIP– DSA no 1/2008, do Ministério da Agricultura e Pecuária, define os parâmetros de qualidade de água que devem ser monitorados em estabelecimentos avícolas”, conforme consta do laudo do processo produtivo.

Explica que a análise bacteriológica do sêmen está vinculada à central de distribuição genética de suínos, e cita doutrinadores para expor que *“o monitoramento periódico da contaminação bacteriana do sêmen imediatamente após a coleta e em diferentes tempos de conservação é um procedimento recomendado para avaliação do grau de contaminação nas centrais de IA”*, e que *“essas medidas auxiliam na identificação da necessidade de mudanças e/ou correção nos procedimentos de higiene adotados durante a coleta, manipulação e processamento do sêmen”*.

Defende que “o serviço de análise laboratorial externo é de grande importância para verificação dos parâmetros de qualidade da água e do controle da contaminação bacteriana do sêmen dos suínos, de acordo com o que determina a legislação, e via de consequência, a manutenção da excelência dos produtos fabricados e comercializados”. E, nesse sentido, cita o Acórdão CARF n. 3302-007.032, que diz que “os serviços laboratoriais por meio dos quais se aferem aspectos ligados ao processo produtivo revelam-se essenciais ao processo industrial”.

No que concerne às conclusões da DRJ sobre a expertise das empresas contratadas, esclarece que o site da empresa SIMBIOS Produtos Biotecnológicos Ltda. comprova que ela presta serviços de análises laboratoriais de água e sêmen, e que o site da BIOLAQUA Ambiental Ltda. permite que se verifique que o serviço por ela prestado foi a análise de água e efluentes.

Ora, entendo que assiste razão à recorrente, tendo em vista que a necessidade das análises supra citadas restam devidamente indicadas e explicadas no laudo do processo produtivo (itens 11.7.2 e 11.7.3) e porque eventuais dúvidas quanto à capacidade das prestadoras de serviço foram sanadas com os esclarecimentos e provas trazidos em sede de recurso voluntário.

Diante disso, reverto a glosa relativa ao serviço de análise laboratorial para a verificação da bacteriologia da água e do sêmen.

5) Serviços com taxas, exames médicos e certificação Halal

A Fiscalização glosou os serviços de taxas, exames médicos e certificação Halal por entender que esses serviços não se enquadravam no conceito de insumo, entendimento ratificado pela DRJ.

A recorrente, por sua vez, afirma haver exigência legal que determine a realização de exames médicos, e discorre sobre seu ramo de atividade expondo ser ele um dos mais fiscalizados do País, *“tendo em vista que diversas normas sanitárias nacionais e mundiais devem ser cumpridas para que seja possível produzir e exportar alimentos”*.

Aponta que o laudo do processo produtivo *“descreve com detalhes todos os requisitos que devem ser cumpridos, em especial os serviços que devem ser contratados, dentre eles diversos exames médicos e outras taxas específicas”*. E, ainda, cita as Normas Regulamentadoras (NR) nº 7 e nº 9, do Ministério do Trabalho, que especificam respectivamente as normas de controle médico de saúde ocupacional e de prevenção de riscos ambientais que devem ser seguidas por empresas do ramo alimentício.

Quanto a este ponto, entendo que não assiste razão à recorrente.

Primeiramente porque as normas citadas (NR-7 e NR-9) emanadas pelo Ministério do Trabalho são regras aplicáveis a qualquer organização que possua empregado regido pela CLT, e não apenas, como quis fazer parecer a recorrente, a empresas do ramo alimentício.

Assim, por mais que seja lógico e desejável que haja o controle de saúde em sítios de produção de alimentos, não restou demonstrado que os dispêndios se destinam única e especificamente aos empregados que atuam na linha de frente da produção, bem como, de que forma esses exames se relacionam de maneira direta com exigências do processo produtivo. Portanto, não restam atendidos os critérios necessários para a fruição do crédito.

O segundo ponto trazido neste tópico diz respeito à taxa e serviço de emissão da certificação Halal, vista pela recorrente como essencial ao seu processo produtivo em razão de que *“sem o serviço para emissão do Halal não seria possível exportar para países islâmicos, bem como se trata de uma exigência legal para exportação, conforme normas internacionais (FSSC 22000, ISO 227164, BPF e standards da Ásia islâmica como, Malaysian Standard (Malásia) MS 1900, MS 1500, MS 2300, MS 2424, LPPOM MUI (Indonésia): HAS 23000, HAS 23103, HAS 23201)”*.

Neste ponto, assiste razão à recorrente.

Primeiramente, cabe esclarecer que tal certificado, por ter status de documento obrigatório a esse tipo de exportação, consta no site do próprio SISCOMEX, com o objetivo de instruir os operadores de comércio exterior.¹ Lá, resta consignado que o certificado Halal *“é um documento fiel de garantia emitido por uma instituição certificadora Halal reconhecida por países islâmicos, para atestar que a empresas, processo e produtos seguem os requisitos legais e critérios determinados pela jurisprudência islâmica (Sharia)”*.

¹ SISCOMEX. Aprendendo a exportar - Certificado Halal. Disponível em <[Original](https://www.gov.br/siscomex/pt-br/servicos/aprendendo-a-exportar/conhecendo-temas-importantes-1/certificacao-halal#:~:text=O%20Certificado%20Halal%20E%80%9C%C3%A9%20um,Sharia)%E2%80%9D%5B2%5D.>></p></div><div data-bbox=)

Ora, se não restam dúvidas de que se trata de certificação – para a qual são realizados dispêndios e adequações produtivas – de cunho obrigatório e pautado em critérios e requisitos legais, ainda que não brasileiros, há de se reconhecer que os critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no REsp. 1.221.170-PR foram cumpridos. Assim, inegável o reconhecimento do direito ao crédito.

Importa aqui salientar que, apesar de, na visão nacional, a certificação Halal possuir cunho religioso, para os países muçulmanos, a certificação possui cunho de segurança alimentar, na medida que o selo visa garantir a “pureza” e “qualidade” do produto para fins de consumo. Assim, restando configurado que se trata de procedimento obrigatório ao exportador e cuja fiscalização e adequação se dá dentro do processo produtivo, deve ser reconhecido enquanto despesa creditável nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante disso, necessária a reversão da glosa.

6) Do serviço de munck, guindastes e retroescavadeira

A Fiscalização glosou os serviços de munck, guindaste e retroescavadeira por entender que esses serviços não se enquadravam no conceito de insumo, o que foi mantido pela DRJ.

A recorrente, por sua vez, sustenta que esses serviços são necessários “ao processo produtivo, tendo em vista que operam a movimentação de diversas cargas dentro do processo produtivo da Manifestante e com os seus parceiros, conforme comprova o laudo do processo produtivo”, e reproduziu o seguinte excerto do laudo:

“13 CARREGAMENTO AVES / APANHA

É um procedimento que consiste em carregar os frangos cuidadosamente sem estresse, mortalidade, fraturas e contusões, reduzindo prejuízos no aproveitamento das carcaças no abatedouro.

O carregamento pode ser realizado por equipes terceiras devidamente documentadas respeitando legislações vigentes com contrato ativo CTR 095 (Instrumento Particular De Contrato De Prestação De Serviços De Movimentação De Aves Vivas), ou com funcionários próprios.

Os procedimentos de carregamento das aves são monitorados pela equipe técnica através de um Check list PLAN_AGR_9078, todo padrão de processo está descrito na OT_AGR_9040.”

A recorrente acrescenta que, ao contrário do que afirma a Autoridade Fiscal, “há comprovação no laudo do processo produtivo da utilização do maquinário glosado para o transporte das aves”, tendo reproduzido o seguinte excerto:

6.8.1 Caminhões de transporte de aves de um dia

O Caminhão deve ser específico para este fim, atendendo o padrão de frota agropecuária de transporte de pintos descrito no MT_AGR_9035.

É obrigatória a passagem dos veículos pelo arco de desinfecção (este tem que estar em perfeitas condições de funcionamento) fazendo uma desinfecção externa completa.

Dirigir-se para a plataforma de carregamento de pintos ou descarga de caixas vazias.

O motorista deverá lavar o baú com água sob pressão e na sequência realizar a desinfecção interna com solução desinfetante (amônia quaternária). Neste momento o reservatório de água para os bicos de umidade deve ser abastecido.

Antes do carregamento dos pintos o operador do incubatório deverá realizar o Check List, conforme IV_AGR_9012, verificando as condições de:

Limpeza,

Desinfecção,

Funcionamento dos ventiladores,

Bicos de umidade,

Aquecimento e

Condições de manutenção interna.

É obrigatório no mínimo uma limpeza semanal completa do caminhão em posto autorizado e auditado pelo coordenador e/ou sanitarista. A limpeza deverá incluir esfrega completa, higienização do fundo falso, sistema de resfriamento, ventiladores, nebulizadores e cabine.

7.9.4.1 Transporte de aves

As aves deverão ser transportadas em caminhões seguros, respeitando o número de aves por gaiola. O excesso de lotação/gaiola predispõe a ave a sofrer arranhões e fraturas.

Em dias de chuva e frio deverá ser colocada uma lona em cima da carga com o objetivo de reduzir o estresse térmico.

Em dias de calor as aves devem ser molhadas após o carregamento, a fim de evitar estresse por excesso de calor.

O caminhão deverá transportar as aves rapidamente do local do carregamento para seu destino. Não é permitido que o caminhão fique parado com carga viva.



Figura 39 - Fluxo Padrão de Carregamento

Conforme se percebe, tanto a Manifestação de Inconformidade quanto o Recurso Voluntário apresentados pela recorrente defendem o direito a creditamento das Contribuições sobre os serviços de munck, guindaste e retroescavadeira em função do fato de que eles estariam associados com o carregamento de aves.

Avaliando decisão anterior desta Turma sobre o mesmo objeto, Acórdão CARF n. 3401-011.721 verifiquei que o então relator se apropriou da conclusão da DRJ de que “*se o carregamento de aves / apanha é um procedimento que consiste em carregar os frangos cuidadosamente sem estresse, mortalidade, fraturas e contusões, reduzindo prejuízos no aproveitamento das carcaças no abatedouro é pouco crível que ele seja feito por meio de munck, guindaste ou retroescavadeira*” para negar provimento ao crédito neste item, sendo acompanhado por todos os conselheiros presentes.

Ora, após análise cuidadosa do processo e do próprio laudo técnico – o que não tive a oportunidade de fazer na oportunidade anterior –, entendo necessário rever minha posição. Isso porque entendo que não cabe à DRJ ou ao CARF analisar se guindantes são meio mais cuidadoso ou não para o transporte de aves. O papel que é atribuído ao julgador é restrito à avaliação das alegações trazidas para verificar sua veracidade e se há respaldo em provas.

Considerando que resta descrito no laudo técnico, na defesa e é destacado nas fotos do processo, me parece que a recorrente foi capaz de demonstrar suas alegações e cumprir com o ônus probatório no que se refere aos serviços e técnicas utilizados para carregamento de aves.

Dito isso, voto por rever a glosa sobre serviços de munck e guindastes, mas manter as glosas referentes às retroescavadeiras.

7) Da Lavagem de uniformes

A recorrente reclama que a Autoridade Fiscal fundamentou a manutenção da glosa sobre o serviço de lavagem de uniformes em poucas linhas, dizendo que, se os uniformes não são insumos, o serviço de lavagem desses uniformes também não deve ser considerado insumo.

Diz ter sido demonstrado, em tópico específico, o direito ao creditamento dos custos dos uniformes, inclusive com jurisprudência pacífica do CARF nesse sentido.

Argumenta que o serviço de limpeza de uniformes deve ser considerado como elemento integrante da atividade produtiva, tendo em vista que o ato de produzir também exige a manutenção das condições de higiene necessária ao manuseio dos alimentos, sendo, inclusive, uma exigência legal da Anvisa.

Considerando que o restou decidido no item referente aos uniformes, cuja glosa foi mantida por carência probatória, entendo que o mesmo deve ser aplicado ao presente item. Portanto, mantenho a glosa em questão.

8) Energia elétrica

A Fiscalização entendeu que a ora recorrente não havia calculado corretamente os créditos das Contribuições referentes ao fornecimento de Energia Elétrica, não tendo ela se utilizado dos valores das Contribuições destacados nas notas fiscais. Por isso a Fiscalização refez os cálculos conforme a Nota Técnica Aneel n.º 115/2005, homologada pela Resolução Homologatória n.º 227/2005.

A DRJ, por sua vez, ratificou a glosa, destacando que o creditamento da recorrente teria sido incorreto, na medida apurou créditos incidentes sobre Taxa de uso do sistema de distribuição – TUSD e sobre encargos, o que seria vedado pela legislação, além de incluir indevidamente o ICMS-substituição na base de cálculo dos créditos.

A recorrente limitou-se a defender que a Nota Técnica Aneel n.º 115/2005 “tem como objetivo a definição da metodologia para as concessionárias, permissionárias e autorizadas de distribuição adicionarem à tarifa de energia elétrica homologada pela ANEEL os percentuais relativos ao PIS/PASEP e a COFINS, em razão das alíquotas destes tributos terem sofrido alterações representativas, com a alteração da sistemática de apuração dos referidos tributos, sistema cumulativo para o não cumulativo”, não devendo a metodologia de cálculo nela constante ser observada ou aplicada pelos adquirentes de energia elétrica, como é o seu caso.

Ora, entendo que assiste razão à recorrente quando defende que a Nota Técnica da Aneel não se presta, em absoluto, para o cálculo do crédito das Contribuições a que os usuários fazem jus. Para este fim, as normas que devem nortear a análise constam do § 1º, inciso II, do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo os quais o crédito das Contribuições será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput dos arts. 2º daquelas Leis (1,65% para a Contribuição para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS) sobre o valor da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

No entanto, como a recorrente não se manifestou expressamente sobre as conclusões da DRJ em relação às inclusões indevidas da base de cálculo, entendo, por cautela, que a reversão da glosa deve ser realizada com a ressalva de que o crédito da energia elétrica seja calculado com base no valor da energia elétrica consumida, discriminado na fatura, nos termos da legislação vigente.

9) Dos créditos referentes a máquinas e equipamentos

A DRJ manteve as glosas realizadas pela fiscalização sobre máquinas e equipamentos sob o argumento de que não guardariam relação com o processo produtivo da recorrente. As despesas se referem a AQUISIÇÃO DE SISTEMA DE FLOTADOR FÍSICO, INSTALAÇÃO DE SECADOR DE FARINHA, SISTEMA DE CENTRIFUGAÇÃO, ARCO DE DESINFECÇÃO, entre outros.

Em seu recurso, a recorrente traz explicações e ilustrações do laudo técnico de forma a enfatizar a essencialidade e relevância de tais máquinas e equipamentos, concluindo que: (a) o secador de farinha é essencial para a produção de ração para as aves; (b) o sistema de flotação é utilizado obrigatoriamente para cumprimento de normas sanitárias para o tratamento de efluentes; c) o arco de desinfecção é igualmente essencial para cumprimento de normas internacionais de saúde, tendo em vista que o ramo de frigoríficos sofre rigoroso controle sanitário, como já demonstrado no presente recurso e no laudo de processo produtivo, sendo destinado à higienização dos caminhões que entram nos recintos higienizados e d) o sistema de centrifugação é utilizado tanto na parte do tratamento de efluentes quanto na parte dos resíduos após o abate dos animais.

Entendo que os gastos acima discriminados fazem jus ao crédito, tendo em vista que a recorrente conseguiu demonstrar sua utilização no processo produtivo. Por outro lado, não resta esclarecida a utilidade dos serviços de munck/guidantes neste item e que sequer são bens ativados.

Assim, voto pela reversão da glosa apenas em relação ao secador de farinha, ao sistema de flotação, ao arco de desinfecção e ao sistema de centrifugação.

10) Dos créditos apurados no decorrer de 2014 e 2015

A recorrente levanta a questão de que parte dos créditos apurados no decorrer dos anos de 2014 e 2015 teria sido glosada indevidamente pela fiscalização, uma vez que se tratam de créditos considerados legítimos e cujo direito é objeto de outros PAFs ainda em curso. Diante disso, entende que não poderia a fiscalização, no presente caso, ter desconsiderado a existência de saldo de períodos anteriores para fins da análise do crédito ora debatido.

A DRJ, da análise da manifestação de inconformidade, manteve o entendimento da fiscalização sob o argumento de que, se a discussão administrativa sobre o direito ao crédito ainda não se encerrou, não haveria a liquidez e a certeza necessárias. Na mesma linha, entendeu que *“não há que se falar em sobrestar o julgamento do processo em destaque, afinal em*

obediência aos princípios da oficialidade e da eficiência, este órgão julgador deve promover o julgamento da lide”.

Não obstante, a DRJ concorda que a decisão do outro PAF é relevante ao presente caso na medida em que “caso, porventura, o posicionamento da fiscalização venha a ser alterado por decisão administrativa final, este novo entendimento deverá refletir em todos os demais casos relacionados, inclusive, nos processos em análise”.

Meu posicionamento oficial no que diz respeito à necessidade de vinculação ou observação de decisões de determinado PAF quanto à existência ou não de direito a crédito a determinado período, como é de conhecimento desta turma, é no sentido de que todas as decisões administrativas proferidas em PAFs correlatos sobre um mesmo período e de um mesmo contribuinte são relevantes, mas não impeditivos a um julgamento independente pelo relator designado. Isso se deve pelo fato de que entendo não se tratarem, via de regra, de processos decorrentes ou reflexos, tanto é que foram distribuídos e tramitaram de forma autônoma até aqui.

Apesar disso, me parece que essa independência só se sustenta nos casos em que os relatores de cada um dos PAF possuem acesso, de forma completa, aos fatos e argumentos de direito envolvidos na lide – o que não é o presente caso.

Primeiramente, deve-se enfatizar que o recurso voluntário sequer menciona o número dos outros PAFs em que os créditos relativos aos anos de 2014 e 2015 são discutidos, ao passo que, compulsando os autos, pude verificar menção a existência de mais um processo, ainda que o único número encontrado seja do PAF n. 10950.901926/2020-91.

Além disso, os argumentos relativos ao direito ao crédito de 2014 e 2015 não são trazidos para os presentes autos de forma satisfatória, na medida que a recorrente se limita, sem sede de recurso voluntário, a mencionar que faz jus ao crédito presumido por força do art. 8º da Lei n. 10.925/2004 e que, nos termos do referido dispositivo, faria jus ao crédito em virtude de suas atividades industriais de produção de mercadorias classificadas sob o Capítulo 16 da NCM.

Diante disso, há de se concluir que inexistem elementos suficientes para o enfrentamento da questão, o que implica a constatação de que se trata de matéria estranha à presente lide e que somente poderá ser devidamente enfrentada nos PAFs específicos.

Não obstante, fica aqui a advertência de que as decisões administrativas finais tomadas nos processos em que os créditos da empresa referentes aos períodos de 2014 e 2015 são discutidos, caso reconheçam a existência de qualquer crédito que possa ser considerado como saldo de períodos anteriores no presente processo, devem repercutir sobre as exigências e ajustes feitos no presente processo.

Assim, não conheço do Recurso Voluntário na parte em que questiona o mérito do saldo de períodos anteriores, relativo aos créditos apurados nos anos de 2014 e 2015 e, por conseguinte, mantenho as glosas relacionadas.

11) Do direito à atualização monetária (SELIC)

Por fim, a recorrente requer, com base em entendimento do STJ, a atualização monetária dos créditos concedidos diante da demora na análise do pedido formulado.

Conforme Portaria CARF n. 8451/2022, que revogou a Súmula CARF nº 125, deve este Colegiado reconhecer a tese fixada pelo STJ no REsp 1.767.945, julgado em sede de recursos repetitivos, de que **“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 (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)”**.

Como no presente caso é inegável que houve o transcurso do prazo de mais de 360 dias, o que restou consignado inclusive em decisão liminar em sede de Mandado de Segurança que motivou o julgamento do recurso na presente data, forçoso reconhecer a necessidade de afastamento da súmula, para fins de alinhamento à decisão do Superior Tribunal de Justiça, conforme determina o art. 62, § 2º, do RICARF.

Logo, configurada a oposição ilegítima por parte do Fisco, os créditos ressarcidos (em espécie) ou cuja eventual compensação tenha se operado após os 360 dias da apresentação do pedido de ressarcimento devem ser atualizados pela taxa Selic.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas referentes aos seguintes itens: (i) créditos extemporâneos, desde que comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade; (ii) estrados/pallets; (iii) Materiais de EPI – luvas, botas, capacetes, calças térmicas e máscaras; (iv) soda cáustica e hipoclorito de sódio utilizados como materiais de laboratório/tratamento de água; (v) folha de papel ondulada, papel creponado, papel kraft, papel ondulado pisani duplo, bandeja de papelão para 30 ovos e papel toalha; (vi) operações de frete na aquisição de insumos com alíquota zero ou com suspensão, frete entre estabelecimentos de insumos ou de produtos em elaboração, frete de produtos acabados entre estabelecimentos e frete de venda de insumo entre empresas do mesmo grupo; (vii) despesas com serviços e taxas vinculados à certificação Halal; (viii) despesas com serviço de análise laboratorial para a verificação da bacteriologia da água e do sêmen; (ix) despesas com serviços de Caminhões Munck e Guindaste; (x) crédito da energia elétrica calculado com base no valor da energia elétrica consumida; e (xiii) despesas com a aquisição de secador de farinha, sistema de flotação, arco de desinfecção e sistema de centrifugação. Além disso, reconhecer a incidência da taxa Selic sobre o crédito pleiteado a partir da mora da Fazenda Pública, configurada após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

