



Processo nº	19679.721060/2019-33
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3401-011.724 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	27 de junho de 2023
Recorrente	JBS AVES LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2017 A 30/09/2017

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INDEFERIMENTO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

O deferimento do pedido de ressarcimento e a homologação da declaração de compensação estão condicionados à comprovação da certeza e liquidez dos créditos requeridos, cujo ônus é do contribuinte. Não havendo certeza e liquidez dos créditos apresentados, o ressarcimento deverá ser indeferido e a compensação não homologada.

CONTRIBUIÇÃO PARA O/A COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945-PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da Contribuição para o/a COFINS não cumulativa.

Para incidência de SELIC, deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da Contribuição para o/a COFINS não cumulativa não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

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

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Para fins de apuração de crédito da Contribuição para o/a COFINS não cumulativa nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser observado o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR a partir do critério da essencialidade e relevância.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE. CRITÉRIOS.

Desde que respeitado o prazo decadencial e demonstrados a sua existência e o não aproveitamento em duplicidade, o crédito extemporâneo decorrente da não cumulatividade da Contribuição para o/a COFINS pode ser aproveitado nos meses subsequentes, sem necessidade prévia de retificação dos demonstrativos pertinentes por parte do contribuinte, devendo ser apurado conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizado apenas para dedução da Contribuição devida.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o/a COFINS, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO OU COM SUSPENSÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O frete na aquisição de insumos para a produção, ainda que tais insumos tenham sido adquiridos com alíquota zero ou com suspensão, atende ao critério da essencialidade e relevância, estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, e também é considerado insumo da produção, sendo possível, portanto, o creditamento nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que o frete tenha sofrido a incidência da Contribuição para o/a COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS PASSÍVEIS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. CRÉDITO BÁSICO. POSSIBILIDADE.

O frete na aquisição de insumos para a produção, ainda que tais insumos permitam apenas o aproveitamento de crédito presumido, atende ao critério da essencialidade e relevância, estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, e também é considerado insumo da produção, sendo possível, portanto, o creditamento nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que o frete tenha sofrido a incidência da Contribuição para o/a COFINS. Não se aplica, nesse caso, a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS DA PRODUÇÃO OU DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. FRETE DE VENDA INTERNA DE INSUMOS DA PRODUÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O frete entre estabelecimentos de insumos da produção ou de produtos em elaboração e o frete de venda interna (entre empresas do mesmo grupo) de

insumos da produção, por atenderem ao critério da essencialidade e relevância estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, são considerados insumos para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, da Contribuição para o/a COFINS não cumulativa.

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS 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.

NÃO CUMULATIVIDADE. EXAME MÉDICO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O exame médico realizado em razão do Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional (NR-7) não atende ao critério da essencialidade ou relevância, estabelecido pelo STJ no REsp. 1.221.170-PR, não gerando, portanto, direito a crédito da Contribuição para o/a COFINS não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CERTIFICAÇÃO HALAL. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A certificação Halal, por ser documento indispensável para a realização de exportação dos produtos para países muçumanos, configura-se como despesa do processo produtivo. Inclusive, ao se determinar que ocorrerá venda amparada por certificado, o próprio processo de produção - suas etapas e forma de realização - sofrem ajustes e inspeções obrigatórias, de maneira que restam configurados os critérios de essencialidade e relevância, estabelecido pelo STJ no REsp. 1.221.170-PR.

NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO. ATIVIDADES LOGÍSTICAS E PORTUÁRIAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas com as atividades logísticas e portuárias, incorridas sobre a mercadoria importada após a sua chegada ao País, e antes da sua entrada no estabelecimento do importador-produtor, quando atenderem ao critério da essencialidade e relevância, estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, fazem jus a crédito da Contribuição para o/a COFINS não cumulativa, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário nas partes em que são contestadas as glosas relativas ao serviço de lavagem de uniformes, ao serviço de armazenagem e montagem de pallets, ao serviço de resíduos orgânicos, ao secador de farinha, ao arco de desinfecção, ao sistema de flotoação, ao sistema de centrifugação e aos créditos apurados nos anos de 2014 e 2015 (saldo de períodos anteriores), bem como na parte que pede a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por não fazerem parte da lide estabelecida no presente processo, para, na parte conhecida, dar-lhe

parcial provimento nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos: (a) para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das Contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes: (i) aos estrados/pallets; (ii) à folha de papel ondulado, ao papel creponado, ao papel kraft para largura 40 e ao papel ondulado pisani duplo; (iii) à bandeja de papelão para 30 ovos; (iv) ao frete na aquisição de insumos da produção não sujeitos ao pagamento das Contribuições; (v) ao frete na aquisição de insumos da produção passíveis de apuração de crédito presumido das Contribuições; (vi) ao frete na aquisição de insumos da produção com alíquota zero ou com suspensão, ao frete entre estabelecimentos de insumos da produção ou de produtos em elaboração e ao frete de venda interna (entre empresas do mesmo grupo) de insumos da produção, todas elas promovidas sob a motivação “não consta como emitente, participante, destinatário ou remetente da mercadoria”; (vii) ao serviço de análise laboratorial para a verificação da bacteriologia da água e do sêmen; (viii) 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 (ix) às atividades portuárias, na importação de insumos da produção, de carga e descarga e de movimentação; (b) para manter as glosas promovidas pela Fiscalização relativas à rubrica “armazenagem e frete na operação de venda”, quando referentes à exportação de mercadoria (acompanharam pelas conclusões os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rêgo, Carolina Machado Freire Martins e Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado); (c) para que o crédito da energia elétrica seja calculado com base no valor discriminado na fatura, nos termos do disposto nos arts. 3º, §1º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; II) por maioria de votos: (a) para, desde que comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade, reconhecer os créditos extemporâneos, que deverão ser apurados conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizados apenas para dedução da contribuição devida, vencidos, neste ponto, os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias e Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), que reconheciam o direito creditório sem a necessidade de observância do rateio proporcional do período de aquisição, e a conselheira Carolina, que reconhecia o direito creditório sem a necessidade de observância do rateio proporcional do período de aquisição e sem limitação de uso; (b) para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das Contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes: (i) ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados; e (ii) à certificação Halal, vencidos, nestes dois pontos, os conselheiros Arnaldo Diefenthäler Dornelles (relator), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Marcos Roberto da Silva, que não revertiam as glosas; e III) por unanimidade de votos para 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, de 2007. O colegiado ressalvou, ainda por unanimidade de votos, a necessidade de que eventuais decisões que porventura venham a ser proferidas nos processos nº 10880.970832/2016-56 e 10880.970831/2016-10, no sentido de reconhecer qualquer crédito que possa ser considerado como saldo de períodos anteriores no presente processo, repercutam sobre a exigência aqui discutida. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-011.721, de 27 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 19679.721062/2019-22, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente à época do julgamento). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que, inicialmente, proferiu Despacho Decisório em que indeferiu o Pedido de Ressarcimento, sem análise do mérito. Em obediência à determinação judicial, foi proferido novo Despacho Decisório, por intermédio do qual o Pedido de Ressarcimento foi deferido em parte com a homologação parcial das compensações, em decorrência de diversas glosas de créditos. O pedido é referente a crédito de COFINS do 3º trimestre do ano-calendário 2017.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte, destacando-se na ementa:

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

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

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.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, solicitando, em síntese:

“Ante todo o exposto, requer se dignem Vossas Senhorias em receber e conhecer o presente Recurso Voluntário, aplicando-se o efeito suspensivo previsto no artigo 151, inc. III, do CTN, bem como seja dado o seu TOTAL PROVIMENTO, para o fim de REFORMAR o acórdão combatido na parte aqui recorrida, para RECONHECER o direito creditório da Recorrente ao ressarcimento integral dos créditos de PIS e COFINS Não-Cumulativo, tendo em vista que todas as glosas representam aquisição de insumos

e/ou operações vinculadas aos processo industrial da Recorrente, cuja natureza geram direito aos créditos.

REQUER-SE, por fim, a suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário, conforme determina o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.”

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressalvando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, 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 (A) às glosas referentes: (i) aos estrados/pallets; (ii) à folha de papel ondulada, ao papel creponado, ao papel kraft para largura 40 e ao papel ondulado pisani duplo; (iii) à bandeja de papelão para 30 ovos; (iv) ao frete na aquisição de insumos da produção não sujeitos ao pagamento das Contribuições; (v) ao frete na aquisição de insumos da produção passíveis de apuração de crédito presumido das Contribuições; (vi) ao frete na aquisição de insumos da produção com alíquota zero ou com suspensão, ao frete entre estabelecimentos de insumos da produção ou de produtos em elaboração e ao frete de venda interna (entre empresas do mesmo grupo) de insumos da produção, todas elas promovidas sob a motivação “não consta como emitente, participante, destinatário ou remetente da mercadoria”; (vii) ao serviço de análise laboratorial para a verificação da bacteriologia da água e do sêmen; (viii) 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; (ix) às atividades portuárias, na importação de insumos da produção, de carga e descarga e de movimentação; (x) à rubrica “armazenagem e frete na operação de venda”, quando referentes à exportação de mercadoria; (B) ao crédito da energia elétrica, que seja calculado com base no valor discriminado na fatura, nos termos do disposto nos arts. 3º, §1º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; (C) à 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, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

Como redator *ad hoc* sirvo-me apenas para reproduzir o voto inserido pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzido.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento, exceto em relação às matérias que não se encontram sob a lide estabelecida no presente processo.

Dos limites da lide

Conforme se depreende dos documentos juntados aos autos, a lide estabelecida no presente processo tem como origem as glosas feitas em relação a uma série dispêndios que, no entender da Fiscalização, não dariam direito a crédito das Contribuições.

Após o julgamento de primeira instância, onde a autoridade julgadora *a quo*, apesar de ter considerado, em seu voto, que as luvas e as máscaras são insumos da produção, prolatou uma decisão de improcedência da Manifestação de Inconformidade, a lide continua em relação aos seguintes dispêndios, que permaneceram glosados e que foram devidamente contestados pela recorrente em seu Recurso Voluntário:

- Créditos extemporâneos;
- Estrados e *pallets*;
- Materiais de laboratório e produtos utilizados para o tratamento da água;
- Folha de papel ondulado, papel creponado, papel kraft para largura 40 e papel ondulado pisani duplo;
- Bandeja de papelão para 30 ovos e folha de papel toalha;
- Produtos não sujeitos ao pagamento das Contribuições (NCM 4022910, 4041000, 15011000, 15060000, 15162000);
- Frete de produtos não sujeitos ao pagamento das Contribuições;
- Frete de produtos passíveis de apuração de crédito presumido das Contribuições;
- Frete em cujo conhecimento de transporte a recorrente “não consta como emitente, participante, destinatário ou remetente da mercadoria”;
- Serviço de análise laboratorial;
- Serviço de taxas, exames médicos e certificação Halal;
- Serviço de munck, guindaste e retroescavadeira;
- Atividades logísticas, atividades portuárias, serviços médicos e serviços de movimentação, lavagem, monitoramento e recuperação de containers;
- Energia elétrica; e
- Atualização monetária pela taxa SELIC.

Das luvas e das máscaras

A recorrente aponta, em seu Recurso Voluntário, que a DRJ reconheceu o direito ao crédito das Contribuições sobre a aquisição de luvas e de máscaras, apesar de ter prolatado uma decisão de improcedência da Manifestação de Inconformidade.

Diante disso, a recorrente acusa a ocorrência de erro material no Acórdão recorrido, e pede a sua reforma para que nele conste uma decisão de procedência parcial da Manifestação de Inconformidade, no lugar de uma decisão de improcedência.

Mas a razão não assiste a recorrente.

Não obstante a DRJ ter entendido que as luvas e as máscaras são insumos da produção, as glosas que haviam sido promovidas pela Fiscalização, e que foram revertidas no Acórdão recorrido, se referem aos meses de maio, junho, julho, agosto, outubro e novembro de 2016, períodos esses que não estão sendo discutidos no presente processo.

54. Após compulsar o Anexo I desta NR 06, considero insumos: luvas e máscaras. As glosas revertidas totalizam:

período	valor
05/2016	343,37
06/2016	75,00
07/2016	373,95
08/2016	763,80
10/2016	657,00
11/2016	108,00

Por isso não há o apontado erro material na decisão prolatada pelo Acórdão recorrido que justifique a sua reforma para uma decisão de procedência parcial da Manifestação de Inconformidade.

A bem da verdade, as glosas relativas à aquisição de luvas e de máscaras, por não se referirem aos meses analisados no presente processo, sequer fazem parte da presente lide.

Dessa forma, nada a prover na matéria.

Do serviço de 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.

Nesta glosa a autoridade fiscal fundamentou a sua manutenção em poucas linhas:

“99. No que tange as serviço de lavagem de uniformes, não deve ser considerado como insumo, tendo em vista que os próprios uniformes não são definidos como insumo, conforme exposto anteriormente.”

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.

Mas a matéria não deve ser conhecida, uma vez que ela não faz parte da presente lide.

Observe-se que, no Despacho Decisório, não foi feita qualquer referência a qualquer glosa sobre os custos com a lavagem de uniformes. E, mesmo que as planilhas de glosas juntadas aos autos listassem esses dispêndios, o que não me foi possível confirmar, o fato é que a recorrente não defendeu essa matéria na Manifestação de Inconformidade, de tal forma que a lide sequer chegou a ser instaurada para ela.

Além disso, é de se destacar que o trecho reproduzido no Recurso Voluntário e atribuído pela recorrente à “Autoridade Fiscal”, numerado como parágrafo 99, não pode ser encontrado nem no Despacho Decisório, que se encerra no parágrafo 81, e nem no Acórdão recorrido, que traz o seguinte texto no parágrafo 99:

99. Mais adiante em sua defesa, o contribuinte contesta a glosa que atingiu as despesas com armazenagem e frete na venda. Segundo seu entendimento, o crédito calculado sobre os serviços aduaneiros (atividade logística, portuária, serviços médicos, serviços de movimentação, lavagem, monitoramento e recuperação de container e frete internacional) não pode se limitar às disposições do art. 15 da Lei 10.865/2004, mas deve ser examinado sob a ótica do art. 3º, inc. II e IX, da Lei 10.833/2003.

Isso, por si só, demonstra o equívoco da recorrente, que, imagino, deve ter olhado para outro processo para se defender da glosa sobre os dispêndios com a lavagem de uniformes.

Destarte, por não se encontrar sob a lide estabelecida no presente processo, não conheço dos argumentos trazidos pela recorrente em relação ao serviço de lavagem de uniformes.

Do serviço de armazenagem e montagem de *pallets* e do serviço de resíduos orgânicos

Também para esses itens a recorrente reclama que a Autoridade Fiscal fundamentou em poucas linhas a manutenção da glosa:

Quanto a esta glosa a autoridade fiscal também fundamentou em poucas linhas a sua manutenção:

“100. Os serviços de armazenagem e montagem de Pallets, resíduos orgânicos, bem como o de lavagem de containers não são ligados à atividade produtiva, daí não ensejarem o direito à apuração de crédito.”

Afirma que o laudo de processo produtivo, anexado aos autos, afasta toda a fundamentação infundada realizada pela Autoridade Fiscal, e, por isso, pede a reversão das glosas.

Não obstante, essa também é uma matéria que não está submetida à lide no presente processo, razão pela qual sequer merece ser conhecida.

Da mesma forma do que ocorre em relação ao serviço de lavagem de uniformes, não há notícias no processo de que a Fiscalização tenha promovido qualquer glosa sobre o serviço de armazenagem e montagem de *pallets* ou sobre o serviço de resíduos orgânicos, bem como não é possível encontrar na Manifestação de Inconformidade qualquer defesa dessas matérias.

Além do mais, o trecho reproduzido pela recorrente em seu recurso voluntário (parágrafo 100) não consta no Despacho Decisório, que se encerra no parágrafo 81, e nem no Acórdão recorrido, que traz o seguinte texto no parágrafo 100:

100. Até o momento a lide se restringia aos créditos de PIS/COFINS apurados nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, agora, o contribuinte traz à discussão créditos auferidos por ocasião da importação de bens, nos termos da Lei 10.865/2004.

Nesse sentido, tendo em vista que a Manifestação de Inconformidade não instaurou a lide sobre qualquer glosa relativa a serviço de armazenagem e montagem de *pallets* e a serviço de resíduos orgânicos, não conheço do Recurso Voluntário nas partes em que trata dessas matérias.

Do secador de farinha, do arco de desinfecção, do sistema de flotoação e do sistema de centrifugação

Mais uma vez, a recorrente traz, em seu Recurso Voluntário, razões recursais relativas a itens que, s.m.j., não foram glosados pela Fiscalização e nem foram objeto de inconformidade na manifestação apresentada contra o Despacho Decisório.

O secador de farinha, o arco de desinfecção, o sistema de flotoação e o sistema de centrifugação, mencionados pela recorrente no tópico “4.11 GLOSA SOBRE AQUISIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS NÃO DESTINADOS À PRODUÇÃO DE BENS”, não podem ser encontrados nem no Despacho Decisório, nem na Manifestação de Inconformidade e nem no Acórdão recorrido, o que demonstra, de forma clara, que não há lide estabelecida, no presente processo, em relação a esses itens.

O excerto colado no Recurso Voluntário, que supostamente teria sido extraído do Acórdão recorrido, e que é a seguir reproduzido, não consta do documento referido. Aliás, o parágrafo 129 sequer existe no Acórdão recorrido, que se encerra no parágrafo 127.

A e. DRJ manteve a glosa referente a aquisição de máquinas e equipamentos com base na fundamentação que segue:

“.....”

129. Quanto ao ARCO DE DESINFECÇÃO, localizado na portaria, conforme informação constante da Manifestação de Inconformidade e o SISTEMA de FLOTUAÇÃO, utilizado no tratamento de efluentes, não são equipamentos ligados à atividade produtiva, hipótese necessária à concessão de créditos de PIS/COFINS. Já a utilização do SISTEMA DE CENTRIFUGAÇÃO não foi discriminada pela defesa.

130. Desta forma, deve ser mantida a glosa.”

Diante disso, não conheço das razões recursais trazidas pela recorrente em relação ao secador de farinha, ao arco de desinfecção, ao sistema de flotoação e ao sistema de centrifugação, uma vez que não há lide estabelecida no presente processo em relação a esses itens.

Dos créditos apurados no decorrer de 2014 e 2015

Ao final do Despacho Decisório, a Fiscalização diz ter sido feita, nos processos 10880.970832/2016-56 e 10880.970831/2016-10, a verificação nos saldos de

créditos das Contribuições não cumulativas referentes a trimestres anteriores, onde ficou constatado que os créditos haviam sido utilizados integralmente nos descontos dos débitos das mesmas Contribuições, não restando saldo a ser utilizado no início do período analisado no presente processo.

Na Manifestação de Inconformidade, a ora recorrente diz ter apresentado manifestação de inconformidade nos processos 10880.970832/2016-56 e 10880.970831/2016-10, e aproveita para apresentar uma defesa de mérito em relação às glosas promovidas naqueles processos. Além disso, a ora recorrente sustenta que, por força da apresentação dessas manifestações de inconformidade e da instauração do contencioso administrativo, a Fiscalização não poderia ter considerado a inexistência de saldo a ser utilizado no início do período, e reduzido drasticamente o valor do crédito a ressarcir, pelo fato de ter utilizado crédito passível de ressarcimento para abatimento dos débitos apurados no próprio período.

A DRJ, por sua vez, explicou que o saldo de créditos de períodos anteriores é composto por créditos originados em diferentes períodos, e que, caso a Fiscalização constate, em procedimento de ofício, que tais créditos não existiam, evidentemente haverá reflexos não somente no período de apuração do crédito, mas também em todos os períodos subsequentes em que foi utilizado. E acrescenta que o fato dessas glosas de créditos estarem sendo discutidas administrativamente não impede que a fiscalização as considere para fins de apuração do saldo credor de períodos anteriores. Mas adverte que, caso o posicionamento da Fiscalização venha a ser alterado por decisão administrativa final, esse novo entendimento deverá se refletir em todos os demais casos relacionados, inclusive no processo em análise.

No Recurso Voluntário, a recorrente defende que, independente da pendência de julgamento administrativo definitivo dos processos 0880.970832/2016-56 e 10880.970831/2016-10, possui direito ao crédito dos períodos anteriores, e apresenta nova defesa de mérito sobre a matéria.

Mas essa é uma matéria que não se encontra sob a lide estabelecida no presente processo, mas sim está sendo discutida nos processos 0880.970832/2016-56 e 10880.970831/2016-10, razão pela qual não é possível nem mesmo conhecê-la para efeitos do presente julgamento.

Não obstante, fica aqui a advertência de que as decisões administrativas finais tomadas nos processos 0880.970832/2016-56 e 10880.970831/2016-10 (baixados em diligência pela DRJ), que venham a reconhecer qualquer crédito que possa ser considerado como saldo de períodos anteriores no presente processo, devem repercutir sobre as exigências aqui feitas.

Assim, por não fazer parte da lide estabelecida para o presente processo, 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.

Da suspensão da exigibilidade

A recorrente, ciente que no presente processo não há débito em “aberto”, mas ponderando que em alguns despachos e decisões, por ocasião das compensações e eventuais glosas, pode ocorrer de “abrir débito”, e que o Recurso Voluntário apresentado, na medida em que é a defesa administrativa nos termos do inciso

III do art. 151 do CTN, tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário que, por ventura, seja devido, requer a suspensão da exigibilidade para o regular processamento do feito em todas as fases administrativas, bem como a manutenção da sua regularidade fiscal.

Não obstante a recorrente ter razão sobre a previsão expressa no CTN a respeito da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em função, primeiro, da apresentação da Manifestação de Inconformidade e, segundo, da apresentação do Recurso Voluntário, essa não é uma matéria que se encontra sob a lide, uma vez que a suspensão do crédito tributário, nesses casos, deve ser implementada pela DRF jurisdicionante da recorrente antes do envio dos autos para julgamento, e não há qualquer medida a ser adotada por este CARF. Além disso, a própria recorrente reconhece que não há débito em “aberto” no presente processo, não havendo, portanto, qualquer discussão instaurada sobre a matéria.

Diante disso, não conheço do Recurso Voluntário nesta parte.

Do conceito de insumo

A recorrente afirma ter como principal objeto social as atividades relativas ao comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, ao comércio de alimentos para animais, ao comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente, ao comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente, ao comércio atacadista de aves e ovos, entre outros, e que, portanto, está sujeita ao recolhimento das Contribuições no regime não cumulativo.

Diz que, calcada na legislação em vigor, apurou crédito das Contribuições não cumulativas, e sustenta que as glosas promovidas pela Fiscalização, e mantidas pela DRJ, devem ser todas revertidas, pelos fundamentos de fato e de direito que expõe na sequência.

Não obstante, antes de analisarmos os argumentos trazidos pela recorrente em seu Recurso Voluntário, é fundamental que esclareçamos o entendimento seguido no presente voto para fins de aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS), especialmente no que diz respeito ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º de ambas as Leis).

Dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive

combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

De maneira muito semelhante, dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador,

ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme se depreende da leitura desses dispositivos legais, o legislador estabeleceu uma série de creditamentos que a pessoa jurídica poderá fazer para deduzir dos valores das Contribuições apurados na forma do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, por vezes vinculando esse direito ao exercício de uma atividade específica.

Como se tratam de textos legais muito semelhantes, as referências que fizemos a partir de agora apenas a inciso se aplicam para ambas as Leis, deixando a referência expressa à lei específica para as poucas diferenças existentes.

O inciso I, por exemplo, trata da atividade comercial, permitindo à pessoa jurídica que a exerce a apropriação de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, com as exceções que lista.

O inciso II, por sua vez, trata da atividade industrial e da atividade de prestação de serviços, permitindo à pessoa jurídica que as exerce a apropriação de **créditos relativos aos insumos** (bens e serviços) utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Observe-se que os permissivos dispostos nos incisos I e II não são excludentes, de tal sorte que uma pessoa jurídica que atue tanto na revenda de bens quanto na prestação de serviços e na produção e venda de bens poderá apurar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, aos insumos utilizados na prestação de serviços e aos insumos utilizados na produção de bens.

O inciso IX da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III da Lei nº 10.833, de 2003, permitem à pessoa jurídica o creditamento relativo aos custos com energia elétrica e energia térmica consumidas em seus estabelecimentos, independentemente da atividade para onde essas energias são direcionadas. Note-se que, caso não existissem esses incisos, o crédito das Contribuições, relativo à energia elétrica e à energia térmica, somente estaria permitido, nos termos do inciso II, para aquela parcela utilizada como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Da mesma forma, os incisos IV, V e VII, que tratam, respectivamente, dos créditos relativos aos aluguéis pagos a pessoa jurídica, ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica e às edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, não estão vinculados ao exercício de uma atividade específica.

O inciso VI permite à pessoa jurídica a apropriação de créditos relativos à aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que destinados à locação a terceiros, à utilização na produção de bens para venda ou à utilização na prestação de serviços.

O inciso VIII tem o efeito de expurgar do valor devido a título de Contribuição aquela parcela composta pela venda de bens que, por alguma razão, acabam sendo devolvidos.

O inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, permite à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos de COFINS relativos à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for por ela suportado, hipótese que foi estendida para a Contribuição para o PIS/Pasep pelo disposto no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Note-se que, nesse caso, por estar para além da fase de fabricação ou de produção dos bens, a armazenagem e o frete não podem ser considerados como insumos dessas atividades, cujo creditamento está previsto no inciso II.

O inciso X permite, de forma casuística, apenas para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o crédito de Contribuições não cumulativas relativo ao vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Por fim, o inciso XI, tratando novamente da atividade de produção de bens para venda e da atividade de prestação de serviços, permite à pessoa jurídica que as exerce o aproveitamento dos créditos relativos aos bens incorporados ao ativo intangível, e que sejam utilizados nessas atividades.

Feita essa breve análise dos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é preciso contextualizar a polêmica que se estabeleceu, em relação ao disposto no inciso II (especificamente em relação ao conceito de

insumo), entre a RFB e as pessoas jurídicas contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da COFINS.

Ocorre que, a fim de disciplinar a incidência não cumulativa das Contribuições, foram publicadas a IN SRF nº 247, de 2002, e a IN SRF nº 404, de 2004, que, a partir de uma visão própria da legislação do IPI, restringiram o conceito de insumo apenas àquilo que fosse utilizado diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, restringindo, com isso, o universo de bens e de serviços que poderiam gerar direito a crédito para as pessoas jurídicas.

Inconformados com essa visão restritiva do conceito de insumo trazida pela IN SRF nº 247, de 2002, e pela IN SRF nº 404, de 2004, não foram poucos os contribuintes que recorreram ao judiciário na tentativa de firmar a tese de que insumo, para efeitos de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa, corresponde a todos os custos e despesas necessários ao desenvolvimento empresarial.

No REsp nº 1.221.170-PR, que tratou dos Temas 779 e 780 e que foi julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, o STJ assentou a tese de que era ilegal a disciplina de creditamento prevista na IN SRF nº 247, de 2002, e na IN SRF nº 404, de 2004, e que “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”. Eis a ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCEIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo 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.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista

nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(STJ, REsp nº 1.221.170-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, Data do julgamento: 22/02/2018)

Vê-se, com isso, que o STJ adotou uma posição intermediária entre o que defendia a RFB e o que pleiteavam os contribuintes, definindo insumo, para fins de creditamento das Contribuições não cumulativas, como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

Nesse ponto alguém poderia objetar que a ementa do REsp nº 1.221.170-PR não associou a essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou à prestação de serviços, mas sim ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, de tal forma que mesmo os insumos utilizados fora do processo produtivo ou desconectados da prestação de serviços poderiam gerar direito a crédito, se essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica.

Mas essa não é a interpretação a ser extraída da decisão emanada no REsp nº 1.221.170-PR, que precisa ser compreendida a partir da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado, e que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito a crédito das Contribuições não cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços.

Essa é a posição expressa pelo Juiz Federal Andrei Pitten Velloso em artigo publicado no Jornal Carta Forense, em 17/07/2019, sob o título “PIS/COFINS não cumulativo: o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (acessado no endereço da internet <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/columnas/piscofins-nao-cumulativo-o-conceito-de-insumos-a-luz-da-jurisprudencia-do-superior-tribunal-de-justica/18219>):

A nosso juízo, a distinção fundamental diz respeito à vinculação com o processo produtivo ou com a atividade específica de prestação de serviços. Em que pese tenha se consignado na ementa do julgado que a relevância diz respeito ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, a análise atenta dos votos exarados e das posições refutadas evidencia que não foi acolhido o direito ao creditamento de despesas que não são necessárias para a *realização* o serviço contratado ou para a *produção* do bem comercializado, como sucede com as despesas atinentes à comercialização e à entrega dos bens produzidos, entre as quais sobressaem os gastos com publicidade e com comissões de vendas a representantes. Apesar de serem despesas operacionais, os gastos com publicidade, com as vendas e com a entrega de produtos comercializados não geram direito a creditamento, porquanto não dizem respeito à sua industrialização.

Para que não restem dúvidas de que os insumos aptos a gerar crédito das Contribuições não cumulativas, nos exatos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, são aqueles vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços, reproduzimos a seguir alguns excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Maia Filho, que falam por si sós:

34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao *critério da essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que **devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são *insumos diretos* dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho *oneram a produção das padarias*.

...

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, **deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte**, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, **não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.**

40. Talvez accidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, **mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação**; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (grifei)

Também alguns excertos do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço. (grifei)

Por fim, um breve excerto do voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Definido o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços, é preciso agora estabelecer os critérios para sua aplicação.

Para esse feito, nos socorremos da criteriosa análise desenvolvida no voto do relator da apelação feita no processo nº 5016070-05.2017.4.04.7100/RS (TRF4), Juiz Federal Andrei Pitten Velloso:

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as noções de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito à luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

*"... a conceituação de **insumo** prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da **essencialidade** para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de **insumo**, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo , de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é **fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.**"*

Daí a conclusão de que:

*"**a adequada compreensão de insumo**, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender **todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte**, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, **no nível da produção**, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria **accidental**, em termos de produto final."*

Nessa mesma linha se insere a manifestação do Ministro Mauro Campbell Marques:

"a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-lo (**pertinência ao processo produtivo**); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques - destaque original)

Especificamente quanto à concreção do significado dos critérios da **essencialidade** e da relevância, é esclarecedor este excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e comprehende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de

*um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o **insumo** do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?*

*14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo **insumo** da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a **essencialidade** dos demais componentes que entram na sua elaboração."*

Trilhando essa senda, o Ministro Mauro Campbell indicou expressamente que despesas com comissões de vendas a representantes e propagandas não geram direito a crédito, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo:

*"Segundo o conceito de **insumo** aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto."*

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

Esclarecida a compreensão desta relatoria sobre a matéria e esclarecidos os critérios a serem utilizados como balizas nos casos concretos, passemos a analisar as glosas feitas pela Fiscalização e que ainda se encontram em discussão no presente processo.

Dos créditos extemporâneos

A recorrente sustenta que o posicionamento adotado pela DRJ em manter a glosa referente ao crédito extemporâneo se encontra, há muito, superado.

Destaca que a apuração dos créditos das Contribuições 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, de 2002.

Ressalta o disposto no § 4º do art. 3º, que diz, expressamente, que "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sé-lo nos meses subsequentes", para concluir ser evidente que o legislador ordinário determinou a base de cálculo do crédito no § 1º do art. 3º e, posteriormente, autorizou a apropriação do crédito em períodos posteriores em caso de não aproveitamento no período em que o crédito teve origem.

Argumenta que, tanto a utilização de crédito extemporâneo é autorizada que no 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, há um bloco específico para sua escrituração.

Cita o guia prático da Escrituração Fiscal Digital, onde consta que o “Bloco 1” serve para fins de complemento da escrituração, controle de saldos de créditos e de retenções, operações extemporâneas (apuração de crédito extemporâneo, detalhamento do crédito extemporâneo) e outras informações.

Refere a pergunta 82 das perguntas e respostas da EFD Contribuições, que considera como operação extemporânea o fato gerador de crédito que está sendo escriturado em período posterior ao de referência.

Traz a ementa de duas decisões do CARF onde foi reconhecido o direito de aproveitamento do crédito extemporâneo (Acórdãos 3301-003.939 e 9303-004.562).

Diz ter observado o prazo prescricional de 5 anos, previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, quando do aproveitamento dos créditos extemporâneos, além de ter agido em estrita conformidade com o § 4º do art. 3º das Lei nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, razão pela qual há que se reconhecer o direito à apropriação dos créditos extemporâneos pleiteados, independentemente da retificação do DACON e da DCTF.

Esclarece que os créditos se referem a períodos que já foram objeto de análise do direito creditório, e que os créditos extemporâneos aqui discutidos não foram escriturados naqueles períodos já fiscalizados, não se tratando, portanto, de crédito em duplicidade.

Reclama que a Fiscalização sequer analisou as aquisições que deram direito ao crédito, tendo realizado a glosa sem análise de mérito.

Traz mais 6 ementas de Acórdãos do CARF onde teria restado reconhecido o direito ao aproveitamento do crédito extemporâneo, sem a necessidade de prévia retificação da obrigação acessória (Acórdãos 3301-003.939, 9303-004.562, 3801-001.787, 3801-001.791, 3401-001.585 e 3403-002.420).

Registra que a validade dos créditos extemporâneos foi reconhecida no Despacho Decisório, mas a fundamentação para a manutenção da glosa foi que apenas os créditos oriundos da receita de venda no mercado interno efetuada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência podem ser enquadrados como extemporâneos, tendo, tal entendimento, sido repisado pelo Acórdão recorrido.

Combatte essa posição dizendo que, ao contrário do que afirma o Despacho Decisório e repisa o Acórdão recorrido, todos os créditos extemporâneos das Contribuições podem ser compensados ou resarcidos.

Acusa o Despacho Decisório de estar claramente em contrariedade com a Solução de Divergência nº 21/11, tendo em vista que estabelece um requisito para creditamento extemporâneo não previsto na legislação tributária e que é

contrário a norma da própria Receita Federal, bem como é evidente a violação ao princípio da legalidade tributária.

Por isso pede a reversão da glosa referente aos créditos extemporâneos.

Sobre essa matéria, entendo que, em parte, a razão assiste a recorrente.

Mas antes de adentrarmos propriamente na questão que envolve a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos, é de se pontuar que, no que diz respeito à afirmação da recorrente de “que a validade dos créditos extemporâneos foi reconhecida no r. despacho decisório, mas a fundamentação para a manutenção da glosa foi que apenas créditos oriundos da receita de venda no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência pode ser enquadrados como extemporâneos” e de que “tal entendimento foi repisado pelo v. aresto recorrido”, não há correspondência com o que se observa nos autos.

Se buscarmos no Despacho Decisório, não encontraremos qualquer referência a essa matéria. A justificativa da glosa se deu única e exclusivamente pela extemporaneidade dos créditos pleiteados, sem qualquer referência à sua origem:

- Crédito Extemporâneo - Foram aceitas as operações cuja diferença entre o mês do movimento e o mês da emissão do documento fiscal fosse dentro do período analisado. Por outro lado, foram glosadas por extemporaneidade as operações realizadas em períodos anteriores e que já foram objeto de análise do direito creditório.

Já em relação ao Acórdão recorrido, verificamos que o relator, após afastar a possibilidade de apuração de créditos das Contribuições em períodos posteriores ao de ocorrência dos eventos geradores (créditos extemporâneos) com fundamento nas Leis n.os 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, na IN RFB nº 1.015, de 2010, e na IN RFB nº 1.252, de 2012, busca justificar a opção do legislador e da Administração em só permitir a apuração dos créditos nos períodos a que eles se referem discorrendo sobre a origem dos créditos e pontuando que, não obstante todos eles poderem ser utilizados para a dedução das contribuições, apenas os créditos vinculados à exportação ou às receitas de venda no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência podem ser utilizados para a compensação ou resarcimento.

35. Estas determinações não são meros caprichos do legislador/Administração, decorrem da natureza da não cumulatividade do PIS/COFINS, senão vejamos.

36. O contribuinte pode apurar vários tipos de crédito, por exemplo, o crédito presumido, o vinculado a receitas de exportação, entre outros, e todos podem ser utilizados na dedução do tributo devido.

37. Ocorre que em decorrência da natureza de algumas pessoas jurídicas o crédito pode ser superior ao montante devido de PIS/COFINS, desta forma, há um acúmulo de crédito, pois o crédito é mais do que suficiente para fazer frente aos tributos devidos.

38. Prevendo esta situação, o legislador criou a possibilidade de o contribuinte utilizar o crédito excedente para fins de compensação ou resarcimento. Desta forma, caso ao final do trimestre haja crédito que não possa ser deduzido do

tributo devido, a pessoa jurídica poderá pleitear a compensação ou ressarcimento.

39. Entretanto, nem todos os tipos de créditos podem ser compensados ou ressarcidos, esta faculdade ficou restrita aos créditos vinculados à exportação ou a receitas de venda no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

40. Esta é uma das principais razões que impedem a apropriação extemporânea de créditos.

41. Caso o aproveitamento a qualquer tempo de créditos extemporâneos fosse autorizado haveria um desequilíbrio no regime de apuração não cumulativa, aquilo que deveria ser uma exceção: utilização de créditos com fins de ressarcimento/compensação, poderia vir a ser regra.

42. De fato, o contribuinte poderia "escolher" em qual período iria reconhecer o crédito extemporâneo, optando por fazê-lo nos períodos em que haveria a possibilidade de utilizar o crédito por intermédio de compensação/ressarcimento, em detrimento daqueles períodos em que o crédito acabaria sendo utilizado apenas para a dedução da contribuição devida.

Como se observa, em nenhum momento o Acórdão recorrido insinuou que “apenas créditos oriundos da receita de venda no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência pode ser enquadrados como extemporâneos”, e muito menos utilizou isso como fundamento para a manutenção da glosa.

Por isso fica fora de contexto as afirmações da recorrente de que “ao contrário do que afirma o r. despacho e é reafirmado no v. acórdão ora recorrido, todos os créditos extemporâneos das Contribuições podem ser compensados ou ressarcidos” ou de que “o r. despacho está claramente em contrariedade a Solução de Divergência nº 21/11, tendo em vista que estabelece um requisito para creditamento extemporâneo não previsto na legislação tributária e que é contrário a norma da própria Receita Federal, bem como é evidente a violação ao princípio da legalidade tributária”, feitas, provavelmente, em função de um equívoco de interpretação daquilo que foi dito no Acórdão recorrido.

Feitas essas observações, é preciso esclarecer que, até pouco tempo, este Relator vinha acompanhando o entendimento de que não seria possível o reconhecimento de créditos extemporâneos sem a retificação da escrituração do período a que eles se referem.

Não obstante, na reunião de outubro de 2022 desta 1^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da 3^a Seção de julgamento do CARF, tomei conhecimento e prontamente me alinhei à tese apresentada pelos Conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, a qual defende ser possível o reconhecimento de créditos extemporâneos, desde que comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade, e desde que apurados conforme os percentuais de rateio do período de origem e utilizados apenas para dedução da Contribuição devida.

Por refletir o entendimento que passei a adotar para a matéria, reproduzo o voto vencedor apresentado pelo Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos no

Acórdão 3401-011.115, de 22/11/2022, adotando-o como se minhas fossem as razões de decidir:

Em que pese o como de costume bem fundado voto da Conselheira Relatora Carolina Machado Freire Martins, uso dele divergir, com a devida vênia, quanto à forma de apuração e cálculo dos créditos extemporâneos e à possibilidade de o pedido de resarcimento incluir tais valores, haja vista que cada pedido deve referir-se a um único trimestre calendário, conforme melhor elucido adiante.

Em relação à questão, esclareço de antemão que não vislumbro qualquer obstáculo à apuração e ao aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições, até porque há expressa autorização legal contida no parágrafo 4º do artigo 3º tanto da Lei nº 10.637/2002 quanto da Lei nº 10.833/2003. Penso, todavia, que o aproveitamento de créditos de períodos pretéritos deva obedecer a certos critérios dispostos na legislação.

Primeiramente, há de se observar que, na hipótese de existência de crédito da não cumulatividade não apurado em período próprio, mas apenas posteriormente, está-se, na verdade, diante de pagamento indevido no período original, em razão de contribuição recolhida em valor superior ao que seria devido, por utilização incompleta dos créditos então disponíveis. Assim, caso o contribuinte decida utilizar os valores da contribuição indevidamente pagos, nessa condição, tal opção pode se dar por meio de apresentação de pedido de restituição ou de declaração de compensação contendo créditos decorrentes de pagamento indevido. Nessa situação, do ponto de vista procedural, i.e., quanto ao cumprimento das obrigações acessórias, seria necessária a retificação do Dacon ou da EFD-Contribuições (além da própria DCTF) relativos ao período de apuração do crédito que deixou de ser apurado, visando à demonstração do novo excedente de créditos e, em consequência, de um saldo a recolher a menor que o anteriormente apurado, dando lastro ao indébito a ser pleiteado.

No entanto, esta é apenas uma das opções à disposição do sujeito passivo. Também é possível a utilização do crédito para fins de dedução da própria contribuição apurada em períodos posteriores, caso em que não se cabe falar em recolhimento indevido, mas em utilização posterior de saldos de créditos, não sendo, portanto, necessária a utilização de Per/Dcomp. Nessa situação, também pela ótica das obrigações acessórias, seria necessária a retificação dos Dacon ou das EFD-Contribuições (e, em sendo o caso, das DCTF) relativos aos períodos originais do crédito e, adicionalmente, dos posteriores, até o período de sua efetiva utilização. Desta maneira, a origem do crédito restará devidamente declarada no período correspondente, demonstrando para o Fisco a existência de determinado direito creditório, bem como permitindo a devida averiguação de sua utilização.

Nesse ponto, é preciso fazer um aparte: conforme deixo claro acima, do ponto de vista procedimental, deve sim o sujeito passivo efetuar as retificações das declarações e demonstrativos pertinentes (Dacon ou EFD-Contribuições, e DCTF) a fim de apurar e, em consequência, adequadamente demonstrar o direito creditório calculado. Tal caminho, a propósito, se mostra em perfeita consonância com instituto do ônus da prova, já que cabe ao sujeito passivo fazer prova do fato constitutivo de seu direito, conforme preconiza o artigo 373, I, do CPC/2015.

Portanto, não considero que a Receita Federal do Brasil, ao demandar a retificação dos demonstrativos e declarações relativos aos períodos impactados pelos créditos extemporaneamente apurados, esteja exorbitando daquilo que dispõe o parágrafo 4º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Pelo contrário, entendo que esteja atuando no legítimo (e justificado) exercício

da prerrogativa delegada respectivamente pelo artigo 66 e pelo artigo 92 daqueles diplomas, para editar, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nas leis citadas. A esse respeito, é bom lembrar que a norma contida no parágrafo 4º do artigo 3º das leis básicas apenas autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos e não a apuração e apropriação extemporâneas, do que fica claro que o crédito deve ser sempre apurado e apropriado no período de origem e aproveitado nos subsequentes. Veja-se (grifei):

Art. 3º (...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lo nos meses subsequentes.

Tal conduta não foi adotada pelo contribuinte no presente caso, tendo a empresa informado diretamente o valor de crédito extemporâneo que entende correto em períodos subsequentes, o que, do ponto de vista procedural, se mostra indubitavelmente incorreto, mas não lhe retira o direito à utilização do referido crédito, nos termos em que autorizado pelas Leis citadas. Isso porque o direito à utilização do crédito decorre da apuração da contribuição e da efetiva existência da despesa que lhe deu origem e não da declaração apresentada pelo contribuinte, que se destina apenas à demonstração da apuração realizada. Assim, verificando-se erro na escrituração ou no demonstrativo apresentados, comprovada a existência do crédito e sua não utilização em duplicidade, e desde que respeitado o prazo decadencial, deve seu aproveitamento, em prestígio à verdade material e ao formalismo moderado, ser ratificado pela autoridade fiscal.

Cabe esclarecer, todavia, que ainda é dever do contribuinte comprovar a existência material dos créditos informados, sejam eles extemporâneos ou não, mesmo que não devidamente demonstrados mediante retificação das declarações correspondentes. Por outro lado, uma vez verificada a existência de créditos extemporâneos na apuração do contribuinte, cabe à autoridade fiscal adotar as medidas que julgar necessárias à verificação da existência de tais valores, ainda que, pelo erro incorrido pelo sujeito passivo durante o cumprimento de suas obrigações acessórias, aplique as penalidades eventualmente existentes na legislação tributária -como era o caso da multa por incorreções no Dacon, que tinha previsão no já revogado artigo 7º da IN RFB nº 1.015/2010. Não deve, portanto, recusar o reconhecimento do direito creditório de forma sumária apenas por ter sido escriturado equivocadamente.

Não há notícias nos autos de que a autoridade fiscal tenha intimado o contribuinte a comprovar a existência dos valores referentes a períodos pretéritos ou de que tenha adotado qualquer outra diligência com o mesmo fim, tendo se limitado a não reconhecer tais montantes em razão de terem sido apurados em períodos indevidos. Também não há qualquer juízo de valor a respeito da existência material ou da efetiva subsunção das correspondentes operações às hipóteses previstas nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003

Assim, considerando que o fundamento único pelo qual a Fiscalização recusou a apuração de créditos sobre as referidas operações fora a sua indevida escrituração em períodos posteriores, sem maiores considerações por parte da autoridade fiscal, entendo que devem ser revertidas as referidas glosas, desde que atendidos os demais requisitos de lei, conforme já havia concluído a relatora.

O cerne do meu dissenso com a i. relatora reside especificamente nas formas de apuração e de utilização do crédito apurado extemporaneamente.

Com efeito, conforme deixei claro acima, o crédito extemporâneo pode ser apenas aproveitado em períodos posteriores e não apurado e apropriado em períodos posteriores, i.e., o crédito apurado a destempo, acompanhando ou não das retificações proceduralmente cabíveis, continua a pertencer ao período de apuração original, não se translada para o período em que é apurado, como se dele fosse originado. Por essa razão, o crédito extemporâneo deve obedecer aos critérios e percentuais de rateio (caso seja esse o método de imputação utilizado) do período de apuração de origem e não daquele em que está sendo apropriado, até para não frustrar as normas que tratam da matéria, contidas nos parágrafos 7º a 9º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

Também como consequência de continuar a pertencer ao seu período de origem, o crédito apurado extemporaneamente só pode ser utilizado em períodos posteriores pela forma ordinariamente prevista pelo sistema da não-cumulatividade, isto é, mediante dedução.

Explico.

Primeiro, porque a legislação estabelece que cada pedido de ressarcimento deva referir-se a um único trimestre calendário, nos termos do parágrafo 2º do artigo 6º c/c artigo 92 da Lei nº 10.833, de 2003 (ou artigo 66 da Lei nº 10.637/2002), no regramento dado pelo parágrafo 2º do artigo 28 da IN RFB nº 900, de 2008. Veja-se:

Lei nº 10.833, de 2003

(...)

Art. 6º (...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

Art. 92. A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.

=====

Lei nº 10.833, de 2003

(...)

Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante

petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

(...)

§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.

Ressalto mais uma vez que a disciplina infralegal não extrapola os preceitos previstos na Lei nº 10.833/2003 (e na Lei nº 10.637, de 2002). Pelo contrário, regula a forma de utilização dos créditos extemporâneos, buscando, inclusive, compatibilizar a necessidade de que referidos valores possam ser aproveitados em meses subsequentes, conforme autorizam as citadas leis, com as normas que disciplinam o rateio proporcional (previstas no parágrafo 7º a 9º do artigo 3º do mesmo diploma), impedindo distorções artificiais na apropriação do direito creditório, além de permitir que o Fisco detenha condições materiais de exercer o seu múnus fiscalizatório, o que seria impossível sem qualquer disciplina relativa à imputação desses valores.

Para além disso e como elemento principal, observo que a norma que autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos está topograficamente localizada no parágrafo 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (ou nº 10.637, de 2002), artigo esse que, em sua cabeça, disciplina tão somente os créditos a serem descontados da contribuição mensal apurada, de tal maneira que a boa hermenêutica me conduz a concluir que a permissão para o aproveitamento em períodos subsequentes de créditos extemporâneos deva ser admitida apenas dentro desse contexto, ou seja, mediante dedução da contribuição apurada.

Com efeito, as normas que autorizam o ressarcimento e a compensação vão aparecer somente mais adiante, no artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (ou no artigo 5º da Lei nº 10.637, de 2002), no qual, além de tudo, é estabelecida uma ordem de utilização dos créditos apurados em que fica claro que os créditos são destinados originariamente à dedução das contribuições apuradas mensalmente, devendo apenas o saldo não utilizado em cada trimestre ser objeto de pedido de ressarcimento específico do trimestre em questão.

Diante do acima exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário nesta parte para reverter as glosas sobre os créditos extemporâneos, desde que comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade, os quais devem ser apurados conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizados apenas para dedução da Contribuição devida.

Dos estrados e dos 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 normativos advindos do Ministério da Agricultura, citados pela

defesa, tratam de recomendações gerais que devem ser observados pelos fabricantes, porém não determinam a utilização de estrados/*pallets*.

A recorrente defende a caracterização dos estrados/*pallets* como insumos dizendo que, conforme pode ser visto no laudo do processo produtivo, esses itens são utilizados para a armazenagem de ração, com o objetivo de 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, 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.

Explica que o controle de qualidade se inicia no momento da compra das matérias primas, e, posteriormente, no recebimento dos ingredientes, sendo realizada a conferência das características físicas (coloração, odor, umidade, temperatura, textura, uniformidade, presença de contaminantes e de roedores e insetos) para confirmação da qualidade da matéria-prima, seguindo, na sequência, o controle com a forma de estocagem da matéria-prima, que deve ser em local seco e ao abrigo de luz solar, de forma que se garanta a sua inocuidade e integridade.

Expõe que, para o MAPA (IN nº 4, de 2007), as matérias-primas devem ser armazenadas e transportadas devidamente rotuladas com todas as informações obrigatórias e em condições que garantam a integridade das embalagens, devendo ser também conservadas de forma a garantir a sua inocuidade e integridade, sempre respeitando a temperatura e umidade adequadas para conservação e a data de validade, com os seguintes cuidados na estocagem de matérias-primas a granel: eliminação de impurezas, umidade, roedores, pássaros, insetos e microorganismos, sendo por isso realizado a estocagem sobre estrados com ventilação por baixo, com as pilhas identificadas para evitar trocas no ensilamento.

Sobre os *pallets*, a recorrente diz que, assim como os estrados, eles são utilizados no processo produtivo na linha de marinados, seguindo as determinações da Anvisa e do MAPA.

A recorrente cita, ainda, o Manual de Boas Práticas de Fabricação, feito pelo MAPA, e o item 4.7.6 da Resolução nº 216, de 2004, que dispõe sobre o regulamento técnico de boas práticas para serviços de alimentação, onde estaria expressa a necessidade de uso de estrados para o armazenamento de produtos alimentícios, o que comprovaria que as normas sanitárias e de saúde pública determinam expressamente que as empresas que produzem alimentos devem utilizar estrados e *pallets* para que seja possível a realização do armazenamento de produtos alimentícios.

Com razão a recorrente.

Não porque os estrados/*pallets* sejam uma imposição legal (critério da relevância), ou mesmo porque a produção dependa intrínseca e

fundamentalmente desses itens (critério da essencialidade), mas sim porque a sua falta poderia privar de qualidade o produto da recorrente, o que também está abrangido pelo critério da essencialidade.

O Manual de Boas Práticas de Fabricação, feito pelo MAPA, e o item 4.7.6 da Resolução nº 216, de 2004, citados pela recorrente, não impõem a ela a utilização de estrados/*pallets*, mas sim estabelecem padrões de armazenamento, que poderiam ser feitos com o uso de outras soluções, como, por exemplo, com o uso de prateleiras, conforme consta expressamente dos excertos desses documentos trazidos pela recorrente no Recurso Voluntário. Não se trata, portanto, de uma imposição legal, que cumpriria o critério da relevância estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR.

Por outro lado, considerando os padrões de armazenamento estabelecidos pelo MAPA, e observando o laudo do processo produtivo e demais documentos que foram juntados aos autos pela recorrente, vemos que os estrados são utilizados pela recorrente em diversas etapas do seu processo produtivo, como:

- (i) No abatedouro de aves, para o depósito de embalagens de papelão, que, após montadas, são encaminhadas para a produção:

19 SALA DE EMBALAGENS (PRIMÁRIA E SECUNDÁRIA)

Estão instaladas em nível superior e anexas ao prédio industrial, favorecendo o fluxo de abastecimento do processo. As cargas de embalagens são descarregadas em elevador fechado, que as conduz a área de estoque onde as **embalagens de papelão são depositadas sobre estrados** de madeira.

Em área anexa se procede a montagem de caixas, estocagem de caixas montadas e encaminhamento à produção através de chutes.

As embalagens primárias são armazenadas e preparadas para produção em sala anexa, isolada por isopainéis e devidamente separadas (depósito de embalagem primária e preparação da embalagem primária para produção).

- (ii) Na fábrica de rações de São Miguel do Oeste, para o armazenamento de matéria-prima a granel:

6.2.8 Recebimento e Armazenagem de Matérias-primas

Ao ser descarregada, a **matéria-prima granel é armazenada** em silos, armazém, tanques ou **sobre estrados**, permitindo a verificação das condições gerais do produto bem como validade, e identificadas para fácil visualização do tipo de ingrediente disponível e a data de seu vencimento, possibilitando assim a rotatividade do estoque de modo a garantir o sistema FEFO (primeiro que espira, primeiro que sai), eliminando o risco dos produtos passarem do prazo de validade.

- (iii) Na fábrica de São Miguel do Oeste, para o armazenamento de embalagens:

7.2.12 Embalagens

As **embalagens** são apropriadas para o produto a que se destina, são **armazenadas** em ambiente limpo e coberto, **sobre estrados** íntegros e limpos,

de preferência plásticos, afastadas das paredes para permitir a correta higienização da área e protegidas contra deterioração e ou contaminação.

As pilhas estão dispostas de modo a manter a linearidade vertical e horizontal.

As embalagens ou recipientes não podem ser utilizados para nenhum fim que possa causar a contaminação do produto e são inspecionados antes do uso assegurando-se que estejam íntegros, secos, limpos e com ausência de contaminantes em seu interior.

As embalagens são de primeiro uso e íntegras, salvo as autorizadas pelo MAPA em conformidade com a legislação específica. São mantidas na área de envase somente as embalagens necessárias para uso imediato.

As embalagens (sacos plásticos), utilizados no fracionamento de matérias-primas cuja adição é manual podem ser reaproveitadas enquanto íntegras e somente para a mesma matéria-prima.

- (iv) No manejo de produção de frango de corte, quando da limpeza e desinfecção do aviário e para o armazenamento de lenha utilizada no aquecimento:

7 LIMPEZA E DESINFECÇÃO

A partir do momento em que retiramos a última carga de aves do galpão deverá considerado um novo lote. Desta forma existem várias tarefas a serem aplicadas neste período para maximizar o desempenho e reduzir a pressão de infecção na instalação, período também conhecido como vazio sanitário.

Primeiramente deve ser retirada toda a sobra de ração das linhas e comedouros, ensacar e pesar, **colocando a ração sobre um estrado**, em local seco, ou transferida para outro integrado, com emissão de nota fiscal de produtor rural. Em caso de sobra de ração final (RAF) em silo específico informar a quantidade estimada para a fábrica de rações. Registrar o destino da sobra de ração na ficha do lote.

.....

8.1 MATERIAL PARA AQUECIMENTO

Inicialmente para assegurarmos uma boa preparação se faz necessário a quantidade e qualidade de material para aquecimento das aves, sendo ele lenhoso, deve-se checar junto ao produtor a origem do material comprovando a legalidade do mesmo de acordo com a legislação ambiental vigente, em material reflorestado / comprovado origem. Estando terminantemente proibida a utilização de material não de acordo com o descrito acima, ficando sob responsabilidade do extensionista pela aplicação imediata das penalidades e não alojamento em casos se houver.

A **lenha** deve estar seca, **armazenada** em local coberto, preferencialmente **sob estrado** ou qualquer outro material livre de umidade, conforme Figura 5.

- (v) Na sanidade de incubatórios, para a desinfecção seca:

6.6 PROCEDIMENTO DE FUMIGAÇÃO COM PARAFORMOL (DESINFECÇÃO SECA)

Colocar EPI's (luvas, máscara e óculos).

Organizar o material limpo sobre o estrado (não deixar um material encostado em outro).

Colocar o paraformol com medida rasa no queimador (“panelinha”). A medida rasa deve ser de 10 gramas de paraformol/metro cúbico.

Fechar o fumigador (porta deve ser vedada com borracha).

Acionar o fumigador (acionamento com botão fora do fumigador) que deve estar programado para 15 minutos de fumigação + 15 minutos de exaustão.

Com os EPI’s, abrir o fumigador e retirar os materiais, guardando-os em locais apropriados (não deixar material estocado no fumigador).

- (vi) No manejo, durante a fase de produção, para armazenamento de ração, a fim de evitar umidade e o acesso de roedores:

7.6.1 Procedimentos para arraçoamento dos machos

.....

A ração que será armazenada em sacos de um dia para outro deverá ser acondicionada em cima de estrados, evitando problemas como umidade e acesso aos roedores.

Quanto aos *pallets*, conforme a recorrente já havia adiantado, eles são utilizados na linha de marinados para o transporte de matérias-primas até a linha de produção, na forma a seguir descrita:

1.3 PRODUTOS MARINADOS (Cozidos, Empanados, Pré-fritos e Assados)

São produzidos produtos (cortes) que por ação de um processo de massageamento (tumblers), são considerados produtos marinados. Os produtos (corte) podem ser empanados, pré fritos, assados ou cozidos.

As matérias-primas são transportadas em pallets de formas ou tanques de inox, por transpaleteiras, onde são transferidas para a balança, e depois de pesada, utiliza-se a formulação prevista sendo enviada aos massageadores (tumblers), que através do movimento rotativo destas máquinas, são submetidas a um processo de amaciamento.

Dante disso, entendo que os estrados/*pallets* utilizados nas atividades acima descritas estão inseridos no processo produtivo da recorrente e atendem, especialmente, ao critério da essencialidade estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, devendo eles ser caracterizados como insumos geradores de crédito das Contribuições.

Por essa razão, reverei a glosa sobre as despesas com a aquisição de estrados/*pallets*.

Dos materiais de laboratório e dos produtos utilizados para o tratamento da 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 bactéria industrial, 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.

Reproduz diversos trechos do laudo do processo produtivo que, no seu entendimento, comprovariam a essencialidade dos produtos, bem como trariam a explicação da utilização da água e dos materiais de laboratório.

Sobre a matéria, é preciso que se diga, em primeiro lugar, que em momento algum a DRJ manteve as glosas em razão da impossibilidade principiológica de aproveitamento de crédito sobre materiais de laboratório ou sobre produtos utilizados para o tratamento da água, mas sim em função do fato de que a recorrente não teria demonstrado de que forma os produtos estariam relacionados com o processo produtivo, no primeiro caso, e com o tratamento da água, no segundo caso. Em outras palavras, a questão a ser investigada, no presente caso, é iminentemente probatória.

Quanto aos elementos de prova trazidos pela recorrente em seu Recurso Voluntário, que fazem referência a diversos trechos do laudo do processo produtivo que já havia sido anexado aos autos, é preciso que os analisemos um a um para que possamos chegar à conclusão de sua pertinência ou impertinência para a comprovação necessária ao reconhecimento do crédito.

Segundo a recorrente, o primeiro trecho do laudo do processo produtivo por ela reproduzido no Recurso voluntário traria a descrição exata de todos os materiais de laboratório utilizados que são 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.

Trata-se do item 6.5.3.2 do Manual Técnico Sanidade de Incubatórios, que discorre, em tese, 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 quartenária, o cloridato de clorexidina, o peróxido de hidrogênio e o fenol. Desses agentes químicos, apenas a soda cáustica, o hipoclorito e o peróxido de hidrogênio foram objeto de glossa pela Fiscalização, mas não por serem materiais de laboratório, e sim por serem utilizados no tratamento da água.

Dante dessa singela constatação, é forçoso reconhecer que esse trecho do laudo do processo produtivo trazido pela recorrente em nada ajuda em seu pleito, uma vez que não refere qualquer material de laboratório que tenha sido glosado e, ao mesmo tempo, por apenas descrever alguns métodos de desinfecção, não esclarece a utilização de qualquer agente químico no tratamento da água.

O segundo trecho do laudo do processo produtivo reproduzido no Recurso Voluntário traria, segundo a recorrente, a descrição completa dos produtos utilizados na captação e tratamento da água:

A cloração deve ser feita na caixa de água central para que haja tempo mínimo de contato e ação do cloro (30 minutos) para que ao final seja disponibilizado entre 1,5ppm e 3ppm de cloro livre na água de consumo no processo. Caso haja consumo humano desta água, a mesma deve ficar entre 1ppm e 2ppm.

Os agentes patogênicos que potencialmente podem ser transmitidos via água são: Mycoplasma sp, Escherichia coli, Pasteurella multocida, Salmonella sp, entre outros.

6.9.1 Limpeza do sistema de fornecimento de água

Os depósitos de água e encanamentos apresentam contaminações por biofilme e incrustações que podem obstruir e favorecer o desenvolvimento de microorganismos.

Os reservatórios centrais devem ser esgotados e limpos no mínimo anualmente: lavar com esguicho de alta pressão, enxaguando com solução de cloro. Sugere-se a contratação de empresa especializada para este fim.

Mas esse trecho está longe de alcançar o objetivo anunciado pela recorrente, uma vez que não é possível identificar nele um único produto utilizado na captação e tratamento da água, quanto mais “a descrição completa dos produtos”. A única referência ao tratamento da água feita nesse trecho é o processo de cloração, mas não há, ali, qualquer referência aos produtos utilizados.

No que diz respeito à limpeza do sistema de fornecimento de água, a única referência feita é à utilização de uma solução de cloro (não especificada) para o enxágue, mas chama a atenção a sugestão feita ao final para que a limpeza seja feita por uma empresa especializada.

Dante disso, é de se reconhecer que também o trecho acima reproduzido em nada contribui para o esclarecimento da questão aqui analisada.

Na sequência, a recorrente reproduz seis trechos do laudo do processo produtivo que comprovariam o uso de material de laboratório utilizado para a limpeza e higienização de superfícies, bem como na lavagem de ovos. Os trechos referem: (1) solução a base de amônia e glutaraldeído; (2) solução desinfetante de amônia quaternária; (3) solução de água com detergente PolyTek 121 e álcool 70%; (4) paraformol; (5) paraformoldeído; e (6) ácido paracético.

Trecho 1

Passar rodo para remover o excesso de água;
Aplicar solução desinfetante a base da amônia e glutaraldeído na diluição 1:1000;

Trecho 2

6.5.4.11 Sala de pintos e plataforma de expedição de pintos

Todos os equipamentos e salas que envolvam o processamento de pintos devem ser higienizados após o término da operação, o processo de higienização é obrigatório em todos os dias em que houver nascimento de pintos. Aplicar solução desinfetante de amônia quaternária na diluição 1:1000 através de bomba de desinfecção.

Trecho 3

6.5.4.12 Máquina vacinadora spray

Ao final do processo de vacinação spray, retirar o reservatório de vacina, esgotar o volume residual e lavar o recipiente com água corrente.

Colocar dentro deste recipiente, solução de água com detergente PolyTek 121 ou Dellaction, conectar na vacinadora e pulsar até que a solução passe por toda a mangueira e saia no bico de aspersão.

Deixar o detergente agir por 5 min a 10min, após esgotar o recipiente com a solução de detergente, lavar e substituir por álcool 70%, o mesmo utilizado na vacinadora in ovo.

Trecho 4

Colocar o paraformol com medida rasa no queimador (“panelinha”). A medida rasa deve ser de 10 gramas de paraformol metro cúbico.

Trecho 5

7.1.2 Procedimentos para reposição da forração nos ninhos

O material para forração dos ninhos – maravalha ou casca de arroz - deverá ser desinfetado com paraformoldeído - 1 Kg para cada 4 metros cúbicos de material de ninho.

Deixar agindo por 48 horas.

Trecho 6

7.8.6.1.2 Imersão dos Ovos:

Esta deve ser realizada imediatamente após a coleta dos ovos. Este procedimento substitui a fumigaçāo com formol dos ovos.

1. Imergir os ovos incubáveis, deixando submersos por 10 segundos.
2. Deixar escorrendo aguardando o transporte para a sala de ovos.

3. Usar solução de 150 ml de Ácido Peracético para 150 L de água até 45 semanas de idade e 300 ml de água de Ácido Peracético para 150 L de água até o final do lote.

O problema é que nenhum dos produtos referidos pela recorrente nos seis trechos acima reproduzidos foram glosados pela Fiscalização, de tal forma que eles também não favorecem a recorrente no que diz respeito à caracterização dos materiais de laboratório glosados como insumos da produção.

No trecho seguinte, a recorrente busca demonstrar a utilização do hipoclorito de sódio na higienização do laboratório e equipamentos de uso diário:

12.1 HIGIENE DO LABORATÓRIO E EQUIPAMENTOS DE USO DIÁRIO

Limpar as bancadas do laboratório diariamente utilizando papel toalha descartável (Padrão na Figura 13), antes do inicio das atividades embebido em álcool 70%, e após as atividades embebidas em hipoclorito de sódio a 1%.



Figura 13 – Bancadas Limpas

O chão do laboratório deve ser limpo diariamente com pano com água e detergente neutro, e após com solução desinfetante de hipoclorito de sódio a 1%. O pano para limpeza do chão do laboratório deve ser de uso exclusivo do mesmo.

12.2 MANGUEIRAS E CONECTORES

Devem ser limpas diariamente com água e detergente neutro, ficando de molho por 1 hora em solução de hipoclorito de sódio. Após isso, devem passar por enxague cinco vezes em água osmoseinizada e colocadas para secar em estufa a 70°C. As mangueiras devem ser trocadas a cada 5 meses.

12.3 GALÃO DE ARMAZENAMENTO DE ÁGUA

Deve ser lavado o corpo e a tampa do galão com água, detergente neutro e hipoclorito de sódio 1%. Enxaguar 3 vezes em água osmoseinizada. Colocar para secar cobrindo a boca com filtro. Trocar os galões de água a cada 4 meses.

Ocorre, no entanto, que a discussão que se trava no presente processo é o uso do hipoclorito de sódio no tratamento da água, e não como agente de higienização de superfícies. E, quanto a esse aspecto, o trecho do laudo do processo produtivo trazido pela recorrente em nada acrescenta.

Segundo a recorrente, o trecho apresentado na sequência descreveria os minerais utilizados na captação e tratamento da água:

Ao chegar ao bebedouro, a água deve ter uma temperatura entre 20 e 24°C, pH entre 6.5 e 8.0, zero coliforme total e fecal / 100ml. O fornecimento de água limpa e não contaminada deve ficar livremente à disposição das aves o tempo todo. Entretanto, dependendo da fonte, a água fornecida às aves pode conter quantidades excessivas de vários minerais ou estar contaminada com bactérias. Níveis aceitáveis de minerais e matéria orgânica no suprimento de água são apresentados na Tabela 4.

Parâmetro	Nível (mg/l)
Sólidos dissolvidos totais (SDT)	500
Ph	6-9
Dureza total	<110
Cloreto	<250
Nitrato	<10
Sulfato	250
E.coli	0/100 ml

Tabela 4 - Parâmetros ideais para água de bebida das aves

As análises físico-químicas e microbiológicas são realizadas nos laboratórios da JBS Foods quando da liberação de construção de aviários novos e/ou sempre que ocorra troca de fonte para fornecimento de água às aves. Como rotina é recomendada fazer a análise físico-química e microbiológica no mínimo uma vez ao ano. Caso algum laboratório não esteja capacitado para a realização das análises especificadas o encaminhamento de amostras é realizado com o auxílio da Coordenação de Sanidade. A colheita é realizada pelo extensionista, no ponto de bebida das aves, em frascos estéreis, transportadas em caixa de isopor com gelo e identificada corretamente. Em caso de não atendimento dos itens acima, seguir o fluxo inverso (do ponto de bebida em direção à fonte) para identificar o ponto de contaminação.

As análises físico-químicas e microbiológicas são realizadas nos laboratórios da JBS Foods laboratórios externos credenciados. Atendendo a legislação vigente deve-se fazer a análise físico-química e microbiológica no duas vezes ao ano.

A colheita é realizada pelo extensionista, no ponto de bebida das aves, em frascos estéreis, transportadas em caixa de isopor com gelo e identificada corretamente. Em caso de não atendimento dos itens acima, seguir o fluxo inverso (do ponto de bebida em direção à fonte) para identificar o ponto de contaminação.

Mas não é isso que encontramos no texto, que inicia alertando que a água fornecida às aves pode conter quantidades excessivas de vários minerais ou estar contaminada com bactérias para concluir sobre a necessidade de realização periódica de análises físico-químicas e microbiológicas.

Ou seja, o trecho acima reproduzido não descreve os minerais utilizados na captação e tratamento da água, como anuncia a recorrente, mas sim alerta sobre a possibilidade de excesso de minerais na água captada.

Dessa forma, também o trecho do laudo do processo produtivo acima reproduzido em nada ajuda a recorrente em sua tentativa de reversão de glosas relativas aos produtos utilizados no tratamento da água.

Mais adiante, a recorrente apresenta um trecho do laudo do processo produtivo que, segundo ela, descreveria o tratamento químico realizado na água utilizada no processo produtivo:

7.2.7 Utilização da Água

Em nenhum dos procedimentos executados pelo estabelecimento ocorre adição ou contato direto de água com os produtos destinados à alimentação animal.

Toda a água utilizada para as diversas atividades é potável, sendo encana diretamente da rede de alimentação para o reservatório, de onde é distribuída para os diversos setores do estabelecimento.

Os reservatórios e o sistema de distribuição atendem a todos os requisitos necessários de capacidade, vazão e pressão suficientes e são confeccionados de material atóxico, inodoro e resistente aos produtos e processos de limpeza.

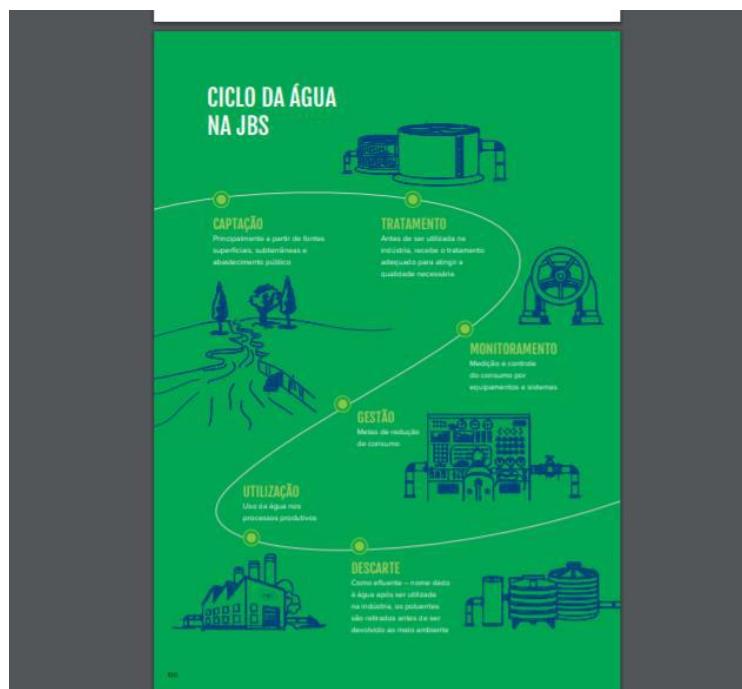
Os reservatórios ficam em local de fácil acesso para inspeção e limpeza, possuem tampas e permanecem constantemente fechados de forma a evitar o acesso de material estranho, pássaros, insetos e outros.

A higienização dos reservatórios ocorre a cada seis meses ou sempre que houver qualquer indício de contaminação da água.

A potabilidade da água é frequentemente monitorada através de análises microbiológicas e físico-químicas.

A água utilizada na produção das rações entra em forma de vapor em todas as rações expandidas.

A água utilizada na alimentação da caldeira recebe tratamento químico visando sua conservação, cujos testes analíticos são realizados de acordo com cronograma pré-estabelecido.



Todas unidades industriais seguem diretrizes corporativas e metas de redução. No Brasil, por exemplo, houve redução de 8% no consumo total de água das operações de Carnes, Couros, Seara e Novos Negócios. Com processos produtivos cada vez mais eficientes, **mais de 5 bilhões de litros de água deixaram de ser utilizados**. Houve, também, aumento de 11% no uso de água de reuso, evitando a captação de 178 milhões de litros, além de incremento de 45% do volume de água captada da chuva, o que representa mais de 178 milhões de litros.

No Brasil, os processos relacionados ao uso da água seguem diretrizes do **Programa de Gestão Sustentável de Água** (PGSA). Com foco em aumento da eficiência e controle de riscos de desabastecimento, o PGSA tem, como objetivos, identificar a criticidade e prioridade de plantas e de microbacias hidrográficas, mitigar o risco de escassez e aumentar a eficiência de uso com base em metas, além de medir os impactos financeiros relacionados à água e fornecer ferramentas estratégicas e metodologias para decisões de investimento. GRI G4-ENB

O PGSA abrange cerca de 120 unidades industriais da JBS distribuídas de norte a sul do País, contemplando quase que a totalidade das grandes bacias hidrográficas brasileiras. Integra, portanto, a gestão dos recursos hídricos dos diferentes negócios da Companhia, como os relacionados ao setor alimentício (bovinos, suínos, aves, industrializados), além do processamento de couro bovino e da fabricação de produtos de higiene e limpeza, biodiesel, colágeno e outros.

Instituído em 2015, o PGSA está sendo desenvolvido em nove fases. Ao longo de 2016, foram trabalhadas as três primeiras etapas: governança, coleta de dados e mapeamento, na qual identificou as regiões de estresse hídrico. Até o final de 2017 devem ser contempladas as fases seguintes, relacionadas a sistema de metas, portfólio de projetos, engajamento de colaboradores, orientações à cadeia de fornecimento, comunicação e políticas

públicas, além de ações com foco nas bacias hidrográficas. O PGSA é conduzido pela área de Sustentabilidade e conta com um Grupo de Trabalho que representa todas as unidades de negócios da Companhia no País.

Na Europa, o uso de água nas operações da Moy Park é monitorado pelo Sistema de Gestão Ambiental (SGA), que inclui auditoria contínua e mapeamento de oportunidades para melhores práticas.

Nos Estados Unidos e no México é feito o acompanhamento do uso total de água e da intensidade de água (uso de água por tonelada de produto ou por animal). Essa metodologia contribui para a busca da melhoria contínua.

Várias unidades da JBS USA têm empreendido esforços no sentido de reduzir o consumo de água. A planta de Ottumwa (carne suína), por exemplo, institui diversos projetos ao longo do ano, que resultaram em uma economia diária de 757 m³ de água.



O Programa de Gestão Sustentável de Água, adotado nas unidades do Brasil, foi selecionado pelo Centro de Estudos em Sustentabilidade (Cevs), da Fundação Getúlio Vargas (FGV), como uma das dez iniciativas mais inovadoras no País relacionadas à gestão de recursos hídricos, no contexto de atuação empresarial.

Mas, de novo, não é isso o que consta no trecho acima reproduzido, que inicia dizendo que toda a água utilizada para as diversas atividades é potável, sendo encanada diretamente da rede de alimentação para o reservatório, de onde é distribuída para os diversos setores do estabelecimento, e que segue explicando que a higienização dos reservatórios ocorre a cada seis meses, ou sempre que houver qualquer indício de contaminação da água, que a potabilidade da água é frequentemente monitorada através de análises microbiológicas e físico-químicas e que a água utilizada na alimentação da caldeira recebe tratamento químico visando sua conservação. Dizer que a “água utilizada na alimentação da caldeira” recebe tratamento químico não é a mesma coisa que descrever o tratamento químico, e muito menos tem a condição de associar os produtos glosados a esse tratamento.

Também o “ciclo da água na JBS” apresentado é omisso em descrever o tratamento químico realizado na água, limitando-se a dizer que, antes de ser utilizada na indústria, aplica-se o tratamento adequado para atingir a qualidade necessária, sem descrevê-lo.

Dessa forma, esse é mais um elemento trazido pela recorrente em seu Recurso Voluntário que não ajuda na comprovação de que os produtos glosados pela Fiscalização podem ser caracterizados como insumos da produção.

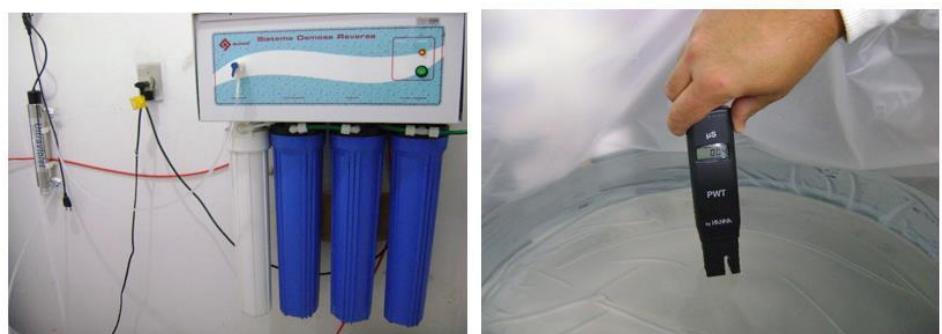
O trecho que, na sequência, é introduzido pela recorrente, é referido por ela como “tratamento da água com osmose reversa”:

Conduvidade de água

Deve ser realizada semanalmente com um condutivímetro, sendo mensurada a condutividade da água antes da entrada na osmose reversa e após o tratamento, conforme Figura 12.

A água osmoseinizada não pode apresentar condutividade superior a 1,5 µS.

Figura 12 - Exame de Condutividade de Água



11.7.2 Bacteriologia de água

Deve ser realizados a cada dois meses, em laboratório externo, nos seguintes pontos:

- Água antes de entrar no tratamento
- Água da saída do tratamento
- Água armazenada
- Água com diluente

7.2.7 Utilização da Água

Em nenhum dos procedimentos executados pelo estabelecimento ocorre adição ou contato direto de água com os produtos destinados à alimentação animal.

Toda a água utilizada para as diversas atividades é potável, sendo encana diretamente da rede de alimentação para o reservatório, de onde é distribuída para os diversos setores do estabelecimento.

Os reservatórios e o sistema de distribuição de água atendem a todos os requisitos necessários de capacidade, vazão e pressão suficientes e são confeccionados de material atóxico, inodoro e resistente aos produtos e processos de limpeza.

Os reservatórios ficam em local de fácil acesso para inspeção e limpeza, possuem tampas e permanecem constantemente fechados de forma a evitar o acesso de material estranho, pássaros, insetos e outros.

A higienização dos reservatórios ocorre a cada seis meses ou sempre que houver qualquer indício de contaminação da água.

A potabilidade da água é frequentemente monitorada através de análises microbiológicas e físico-químicas.

A água utilizada na produção das rações entra em forma de vapor em todas as rações expandidas.

A água utilizada na alimentação da caldeira recebe tratamento químico visando sua conservação, cujos testes analíticos são realizados de acordo com cronograma pré-estabelecido.

E também essa parte não tem qualquer força probatória. Ali não é mencionado qualquer produto necessário para a realização da osmose reversa, e, muito menos qualquer produto que tenha sido glosado pela Fiscalização. Além disso, na parte final, foi reproduzido o mesmo texto do trecho anterior, que fala da utilização da água e que, apesar de mencionar a necessidade de realização de

um processo químico para a água utilizada na alimentação da caldeira, não chega a descrevê-lo.

Melhor sorte não está reservada para o trecho referido pela recorrente como “tratamento da água após a osmose reversa com água sanitária”, que apenas relata a necessidade de desinfecção da osmose reversa com água sanitária, produto esse que não faz parte das glosas promovidas pela Fiscalização:

12.5 DESINFECÇÃO DA OSMOSE REVERSA

Realizar o processo a cada 2 meses. Retirar os 4 filtros externos dos suportes que os mantém na osmose reversa. Recolocar os suportes dos filtros na osmose (sem os filtros) e adicionar no primeiro suporte 100 ml de água sanitária. Colocar o aparelho em funcionamento por 20 horas. Desprezar toda água produzida durante o período de limpeza. Recolocar os filtros e produzir água normalmente.

Por fim, a recorrente afirma manter em seu site um informe de apresentação conjunta com a CETESB (companhia Ambiental do Estado de São Paulo) sobre produtos químicos utilizados no tratamento de água e efluentes, e cola, sem explicar a que efetivamente se referem, as seguintes informações, que não constam em qualquer outra parte dos autos:

Ações realizadas nesta etapa

4.3 - Substituição dos insumos químicos utilizados na oxidação do sulfeto.

- A adição de peróxido de hidrogênio foi reduzida até sua eliminação total;
- Substituído o coagulante a base de sulfato de ferro e alumínio contendo de 2 a 5% de óxido de ferro por cloreto férlico, com um teor de óxido de Ferro de aproximadamente 16%.
- Garante a precipitação/oxidação do sulfeto;
- Contribui para a redução de Sulfatos (presente no coagulante utilizado) no sistema de tratamento. O Sulfato em condições anóxicas pode ser convertido a sulfeto.

Conforme se observa, o excerto colado pela recorrente em seu Recurso Voluntário, além de não ter sido extraído de um documento que tenha sido juntado aos autos, não diz a que se refere. A única coisa que podemos extrair dele é que, em determinada etapa (não especificada) de determinado processo (não especificado) é feita a substituição dos insumos químicos utilizados na oxidação do sulfeto. Se isso tem alguma relação com o tratamento da água feito pela recorrente, é impossível dizer a partir do que consta no processo.

Na tentativa de esclarecer a questão, buscamos o informe referido no site da recorrente, mas não foi possível encontrá-lo. Também não foi possível encontrá-lo a partir de uma busca textual, no *google*, dos termos constantes no excerto colado no recurso Voluntário. Teria facilitado o trabalho, em muito, se a recorrente tivesse indicado o endereço eletrônico onde o informe por ela referido pudesse ser encontrado.

Assim, frente à impossibilidade de se correlacionar o texto trazido pela recorrente em seu Recurso Voluntário com o tratamento da água, é de se reconhecer que ele não carrega qualquer força probatória capaz de influenciar na decisão a ser tomada no presente processo.

Analisados todos os elementos probatórios referidos pela recorrente em seu Recurso Voluntário, é forçoso reconhecer que, ao contrário do que ela afirma

quando diz que “há extensa comprovação dos produtos utilizados no tratamento da água”, nenhum deles, de fato, associa os produtos glosados com o tratamento da água, ou mesmo refere os materiais de laboratório glosados.

O que mais causa surpresa na falta de conexão entre os elementos de prova apresentados pela recorrente e o fato que se pretendia provar é que a DRJ já havia deixado claro que a manutenção das glosas não havia se dado em função da impossibilidade de se considerar como insumos os produtos utilizados nos laboratórios ou no tratamento da água, mas sim porque as provas referidas 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. Da mesma forma, a manutenção das glosas dos materiais de laboratório se deu pela falta de correlacionamento dos produtos glosados com as atividades laboratoriais essenciais ao desenvolvimento das atividades produtivas.

Em outras palavras, mesmo alertada pela DRJ, a recorrente não foi diligente o suficiente para trazer as provas necessárias ao processo quando da apresentação do Recurso Voluntário.

E, como se sabe, em se tratando de pedido de resarcimento, de pedido de restituição ou de declaração de compensação, o ônus da prova quanto à certeza e liquidez do crédito incumbe a quem o alega, no caso, à recorrente. É nesse sentido que vai a jurisprudência deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos cujas ementas são a seguir reproduzidas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. A mera apresentação de DCTF/DACON retificadoras, desacompanhada de provas contábil-fiscal quanto ao valor retificado, não tem o condão de reverter o ônus da prova, que continua sendo daquele que alega fato constitutivo do seu direito. Súmula CARF nº 164.

(Acórdão 9303-012.039, de 20/10/2021 – Processo nº 10880.689821/2009-13 – Relator: Jorge Olmiro Lock Freire)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/06/2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PROVA DO INDÉBITO. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. PRECLUSÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, as provas da existência do direito creditório, a cargo de quem o alega (art. 36 da Lei nº 9.784/99 e art 333, I, do CPC), devem ser apresentadas até a da interposição da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.

(Acórdão 9303-011.227, de 10/02/2021 – Processo nº 10880.908534/2012-13 – Relator: Jorge Olmiro Lock Freire)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. RESTITUIÇÃO.
RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVA.**

O direito à restituição/ressarcimento/compenção deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.

(Acórdão 3201-008.666, de 22/06/2021 – Processo nº 10880.662366/2012-12 – Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

A compensação de créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez, cujo ônus é do contribuinte. A insuficiência no direito creditório reconhecido acarretará não homologação da compensação pela ausência de provas documentais, contábil e fiscal que lastreie a apuração, necessárias a este fim, em especial tratando-se de IPI onde se faz necessário comprovar a pertinência do crédito pleiteado no âmbito do processo de industrialização.

(Acórdão 3201-009.198, de 21/09/2021 – Processo nº 13888.904813/2010-64 – Relator: Márcio Robson Costa)

Assim, não tendo sido apresentados elementos de prova, e nem mesmo simples arrazoados, conectando os produtos glosados com as atividades de laboratório ou de tratamento da água, não há como se dar razão à recorrente para fins de reversão das glosas promovidas pela Fiscalização e mantidas pela DRJ.

Nesse sentido, nego provimento na matéria e mantenho a glosa promovida pela Fiscalização sobre os materiais de laboratório e os produtos utilizados no tratamento da água.

Da folha de papel ondulada, do papel creponado, do papel kraft para largura 40 e do papel ondulado pisani duplo;

A Fiscalização glosou as folhas de papel ondulada, de papel creponado, de papel kraft para largura 40 e de papel ondulado pisani duplo por entender que não é possível o creditamento das Contribuições 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.

A ora recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade defendendo que esses bens são, de fato, insumos da produção, uma vez que são utilizados na alimentação dos frangos de corte em seus primeiros dias de vida.

A DRJ manteve a glosa por três razões diferentes: (1) que o papel, em verdade, já compõe a caixa que transporta as aves, sendo utilizado após o seu desmonte, de tal forma que o papel não é adquirido com o intuito de servir de base para as rações, mas sim para compor a caixa de transporte; (2) que não é crível que todos os itens glosados (folha de papel ondulada, papel creponado, papel kraft para largura 40 e papel ondulado pisani duplo) componham as caixas de transporte, que são padronizadas; (3) que o Manual Técnico de Manejo de Produção de Frango e Corte diz que a técnica de manejo mais adotada pela ora

recorrente e recomendada aos seus parceiros é a colocação da ração diretamente nos comedouros, e não sobre os papeis.

A recorrente, entendendo que a glosa foi mantida pela DRJ pelo fato de inexistir comprovação de 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, se adiante em esclarecer, em seu Recurso Voluntário, que o processo de engorda das aves não se resume apenas ao uso dos papeis na aquisição das caixas de transporte.

Partindo dessa premissa, 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 23^a semana, onde a matriz cresce, recebe acompanhamento veterinário, medicação, vacinas e ração, e por uma segunda fase de postura de ovos, que vai até a 65^a semana. 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

Olhando para as razões recursais trazidas pela recorrente, é de se assinalar que elas atacam apenas uma das razões de decidir da DRJ, deixando de fazer qualquer menção às conclusões da DRJ em relação ao fato de que o papel já comporia a caixa que transporta as aves, de tal forma que o papel não é adquirido com o intuito de servir de base para as rações, bem como não seria crível que todos os itens glosados (folha de papel ondulada, papel creponado, papel kraft para largura 40 e papel ondulado pisani duplo) pudessem compor as caixas de transporte, que são padronizadas.

A DRJ chegou a essas conclusões ao analisar o seguinte trecho do 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.

Mas não me parece que a DRJ tenha razão. Primeiro, porque o texto acima reproduzido não fala da composição das caixas de transporte, mas sim faz referência ao **papel utilizado para forrá-la**, que também será utilizado para servir as primeiras rações. Além disso, o texto fala que as rações podem ser servidas sobre rolos de papel, que, por óbvio, não têm qualquer relação com a caixa de transporte.

Por isso, não parece fazer sentido o argumento utilizado pela DRJ de que não seria crível que todos os itens glosados pudessem compor as caixas de transporte, que são padronizadas. De fato, nenhum deles faz parte da estrutura das caixas de transporte, sendo utilizados, apenas, para forrá-las.

Quanto ao argumento trazido pela DRJ de que o papel glosado não teria sido adquirido para servir de base para as rações, mas sim para o transporte dos pintinhos, é preciso ponderar que, mesmo para aquele papel que possa ter tido essa dupla função (transporte e alimentação), estaria atendido o critério da essencialidade, estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR, uma vez que a

utilização primeira teria se dado para a viabilização da transferência de “matéria-prima” entre os estabelecimentos da recorrente.

Por fim, quando à utilização dos papeis no processo de alimentação, se olharmos as explicações trazidas pela recorrente, bem como o laudo do processo produtivo, não restarão dúvidas de que o fornecimento de rações para os pintinhos matrizes, se não sempre, em algumas circunstâncias se utiliza de uma base de papel, de tal forma que é possível dizer que esses papeis são utilizados no processo produtivo e atendem ao critério da essencialidade, estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR, devendo gerar, portanto, crédito das Contribuições.

Destarte, reverto 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.

Da bandeja de papelão para 30 ovos e da folha de papel toalha

Pela mesmas razões relatadas no item anterior, a Fiscalização glosou as bandejas de papelão para 30 ovos e as folhas de papel toalha. Ou seja, a Fiscalização entendeu não ser possível o creditamento das Contribuições sobre os insumos classificados como embalagens mas não aplicados como invólucros do produto acabado.

A ora recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade defendendo que esses itens são usados na coleta de ovos na forma convencional, e que tal determinação está disposta no Manual de Segurança e Qualidade para a Avicultura de Postura, desenvolvido pela Embrapa, além de haver a orientação de especialistas no manejo de ovos na avicultura para utilização das bandejas de papelão para 30 ovos.

A DRJ manteve a glosa sobre as bandejas de papelão para 30 ovos pelo fato e não ter encontrado qualquer menção à utilização desse item no “Relatório Processo Produtivo – Agropecuária Aves” ou no “MANUAL TÉCNICO-BOAS PRÁTICAS DE MANEJO DURANTE A FASE DE PRODUÇÃO”, documentos esses que fazem parte do laudo do processo produtivo juntado aos autos pela ora recorrente, bem como pelo fato de a ora recorrente não ter apresentado qualquer recomendação da Embrapa ou de especialistas nesse sentido.

Quanto às folhas de papel toalha, a DRJ manteve a glosa a partir da premissa de que a maior utilização delas é na secagem das mãos (em sanitários e em restaurantes industriais, por exemplo), de tal forma que, para o reconhecimento do crédito, deveria ter sido dimensionado o eventual uso na limpeza de ovos.

A recorrente se defende em seu Recurso Voluntário reafirmando: (i) que as bandejas de papelão para 30 ovos e a as folhas de papel toalha são itens usados na coleta de ovos na forma convencional; (ii) que tal determinação está disposta no Manual de Segurança e Qualidade para a Avicultura de Postura, desenvolvido pela Embrapa; (iii) que há a orientação de especialistas no manejo de ovos na avicultura para a utilização das bandejas de papelão para 30 ovos; e (iv) que, ao contrário do afirma a DRJ, há comprovação da utilização de papel toalha para a higienização dos ovos.

A diferença fundamental que podemos observar entre as razões recursais e a razões de inconformidade, anteriormente apresentadas, é que, no Recurso Voluntário, a recorrente indica o endereço eletrônico onde o Manual de Segurança e Qualidade para a Avicultura de Postura, desenvolvido pela Embrapa, pode ser encontrado, informação essa que não havia sido apresentada com a Manifestação de Inconformidade.

Sobre essas glosas, é importante observar que a sua manutenção pela DRJ não se deu pelo fato de que a bandeja de papelão para 30 ovos ou o papel toalha não possam ser considerados insumos da produção, mas sim porque, no entender do órgão julgador de primeira instância, não há nos autos elementos de prova que confirmem o uso da bandeja de papelão para 30 ovos no processo produtivo e, no caso do papel toalha, elementos que permitam um dimensionamento do uso desse item no processo produtivo. Ou seja, estamos, novamente, diante de uma questão probatória.

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, estabelecidos pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, ela possa ser caracterizada como insumo da produção.

O trecho trazido pela recorrente no Recurso Voluntário, que já constava na Manifestação de Inconformidade e que pode ser encontrado no Manual Técnico de Boas Práticas de Manejo Durante a Fase de Produção, que faz parte do documento juntado aos autos como laudo do processo produtivo, apesar de não referir especificamente a bandeja para 30 ovos, estabelece que, na coleta, o ovo deverá ser colocado em uma bandeja:

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 estercos 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. (grifei)

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.

2.2.1- Coleta

Coleta e transferência

Consiste em recolher os ovos produzidos pelas aves sadias, diariamente, acondicionando-os em bandejas plásticas ou de papel com capacidade para 30 ovos.

OBJETIVO: evitar o acúmulo de ovos na esteira (causando a trinca), evitar o acúmulo de poeira ou qualquer outro tipo de sujeira sobre os ovos, transferir os ovos para o setor de classificação para que os mesmos passem por um critério de seleção e posteriormente sejam classificados e comercializados.

Diante disso, é de se reverter a glosa promovida pela Fiscalização sobre a bandeja de papelão para 30 ovos.

Não obstante, no que diz respeito à folha de papel toalha, entendo que a razão não assiste a recorrente.

Isso porque a discussão não gravita especificamente em torno da prova de utilização do papel toalha no processo produtivo, mas sim em torno da (im)possibilidade de quantificação do seu uso.

Observe-se que, ao contrário do que afirma a recorrente, a DRJ não diz que não há comprovação da utilização de papel toalha para a higienização dos ovos, e até admite a sua utilização, em um menor grau, nessa atividade. Para a DRJ, o problema é a impossibilidade de dimensionar a quantidade utilizada no processo produtivo e a quantidade utilizada nos sanitários e nos restaurantes industriais:

70. 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.

E, quanto a esse ponto específico, a recorrente não apresentou qualquer defesa.

Assim, frente ao silêncio da recorrente em relação à legítima objeção da DRJ em reverter a glosa promovida pela Fiscalização, e considerando que, conforme já vimos no tópico “Dos materiais de laboratório e dos produtos utilizados para o tratamento de água”, em se tratando de pedido de resarcimento, de pedido de restituição ou de declaração de compensação, o ônus da prova quanto à certeza e liquidez do crédito incumbe à recorrente, é de se manter a glosa sobre a folha de papel toalha.

Destarte, reverto a glosa sobre a bandeja de papelão para 30 ovos e mantendo a glosa sobre a folha de papel toalha.

Dos produtos 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 sua Manifestação de Inconformidade, a ora recorrente defende 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”. Por isso acredita ter direito ao creditamento das Contribuições.

A DRJ manteve a glosa promovida pela Fiscalização com base no inciso II do § 2º do arts. 3º das Leis n.os 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que diz ser extremamente claro ao determinar que a compra de bens não sujeitos ao pagamento das Contribuições impede a apuração de créditos.

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”.

Afirma que a técnica da não cumulatividade das Contribuições, implementada por meio das Leis n.os 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, busca diminuir a carga tributária incidente ao longo do processo produtivo/industrial.

Reclama que “a equivocada interpretação literal, no sentido de ser vedado o desconto/abatimento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de insumos tributados à alíquota “zero”, isentos ou não tributados, pois vai de encontro ao objetivo finalístico do Governo Federal, que visa desonerar a carga tributária, possibilitando que ao final da cadeia, o consumidor final tenha melhor qualidade do produto, com o menor preço”.

Sustenta que a vedação a ela imposta “desnatura todo o esforço governamental, pois anula os efeitos pretendidos”.

Defende que, “inexistindo na Carta Constitucional de 1988, (§12 art. 195) qualquer limitação expressa quanto a técnica da não-cumulatividade em relação ao PIS e a COFINS, deve se entender que o tipo de desoneração preconizado pela Lei 10.865/04 ao inserir o § 2, II, em ambos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833, também enquadraria os insumos adquiridos com alíquota zero”.

Aponta que a RFB interpreta de forma literal o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis n.os 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, entendendo que “os insumos adquiridos sem tributação não conferem direito ao crédito, exceto nos casos em que a aquisição ocorrer com isenção e que os bens e serviços decorrentes destes constituam insumos utilizados na produção de bens ou serviços tributados”.

Assinala 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”.

Diz haver “precedentes no STJ que analisaram mérito quase idêntico ao presente caso e que permitem o creditamento de PIS e de Cofins sobre as aquisições de insumos sujeitos a suspensão ou a alíquota zero”, e traz ementa do AgRg no REsp 1051634-CE.

Mas não tem razão a recorrente.

O inciso II do § 2º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, é por demais 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.

§ 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.

Não há outra interpretação possível para esse dispositivo legal, como quer fazer crer a recorrente, que, inclusive, parte de uma premissa equivocada quando diz, de forma singela e descontextualizada, que a técnica da não cumulatividade das Contribuições busca simplesmente diminuir a carga tributária incidente ao longo do processo produtivo/industrial.

A técnica da não cumulatividade busca, na realidade, impedir que os tributos (no caso as Contribuições) incidam sobre valores que já tenham sido tributados em etapas anteriores da cadeia de produção e circulação, fazendo com que elas incidam somente sobre o valor adicionado na etapa presente.

Para implementar essa técnica da não cumulatividade, o legislador fez uso de uma sistemática de desconto de créditos, calculados em relação a uma série de dispêndios (relacionados no art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003) que, em regra, já foram tributados pelas Contribuições quando de suas aquisições.

Nesse sentido, o entendimento da Fiscalização, corroborado pela DRJ, de que não é possível o aproveitamento de crédito relativo à aquisição de insumos com suspensão ou tributados à alíquota zero não “vai de encontro ao objetivo finalístico do Governo Federal” e nem “anula os efeitos pretendidos”, como afirma a recorrente. Se não há tributação na etapa anterior, não há o risco de que as Contribuições incidam sobre valores já tributados, não havendo, portanto, a necessidade de concessão de crédito.

Quanto ao precedente do STJ trazido pela recorrente (AgRg no REsp 1051634-CE), é de se afastar qualquer análise sobre os seus fundamentos, uma vez que verificada a total falta de pertinência com o caso aqui analisado. Enquanto aqui se discute o aproveitamento de crédito sobre a aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou à suspensão das Contribuições, lá se discute a possibilidade de

creditamento das Contribuições por parte do distribuidor que revende bem submetido à tributação monofásica.

Para além disso, é preciso deixar consignado que este Conselho possui diversos precedentes no sentido de que não dão direito ao crédito as aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento das Contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão, conforme as ementas dos Acórdãos a seguir reproduzidas:

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão.

(Acórdão 3201-006.152, de 20/11/2019 – Processo nº 10980.722973/2017-17 – Relator: Hélcio Lafetá Reis)

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.

(Acórdão 3201-006.043, de 23/10/2019 – Processo nº 10410.901489/2014-74 – Relator: Hélcio Lafetá Reis)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

(Acórdão 3201-003.660, de 18/04/2018 – Processo nº 10166.721554/2010-95 – Relator: Pedro Rinaldi de Oliveira Lima)

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/12/2012

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.

(Acórdão 3201-008.740, de 24/06/2021 – Processo nº 10183.725288/2015-76 – Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

Dante das razões apresentadas, nego provimento na matéria.

Do frete de produtos não sujeitos ao pagamento das Contribuições

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.

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 (Acórdãos 3402-003.968, 3403-001.944 e 3302-003.149).

Com razão a recorrente.

Não porque os produtos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão dão direito a crédito das Contribuições, mas sim porque o frete para o transporte insumos da produção adquiridos, pelo critério da essencialidade e relevância, estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, também é insumo da produção, de tal forma que, tendo ele sido tributado pelas Contribuições, a técnica da não cumulatividade impõe o creditamento, sob pena de a tributação alcançar valores já tributados em etapa anterior da cadeia de produção.

É nesse sentido que vêm os seguintes Acórdãos deste Conselho:

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/12/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. FRETE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

(Acórdão 3201-008.740, de 24/06/2021 – Processo nº 10183.725288/2015-76 – Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

FRETES NA COMPRA DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, se o frete em si for relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou, devem gerar o crédito.

(Acórdão 3201-009.046, de 26/08/2021 – Processo nº 10120.909429/2011-12 – Relator: Pedro Rinaldi de Oliveira Lima)

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITO. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de serviços dispensados durante a aquisição de insumos a serem aplicados na produção, ainda que se referindo a produtos sujeitos à alíquota zero, admite-se o desconto de crédito da contribuição, observados os demais requisitos da lei.

(Acórdão 3201-009.429, de 24/11/2021 – Processo nº 16349.000235/2009-47 – Relator: Hélcio Lafetá Reis)

Dante disso, revere a glosa relativa ao frete na aquisição de insumos da produção não sujeitos ao pagamento das Contribuições, desde que tenha havido a incidência das Contribuições sobre esse serviço.

Do frete de produtos passíveis de apuração de crédito presumido das Contribuições

A Fiscalização, com base no mesmo fundamento utilizado para glosar o crédito relativo ao frete na aquisição de produtos com alíquota zero, qual seja, que o valor do frete faz parte do custo de aquisição dos produtos, devendo, portanto, seguir a mesma sorte deles, entendeu que não era possível apurar crédito básico sobre o frete na aquisição de produtos sujeitos a crédito presumido, mas sim crédito presumido,

A ora recorrente apresentou razões de inconformidade sobre a matéria, que não foram acolhidas pela DRJ.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente traz o art. 8º da Lei nº 10.925, de 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.

Assim, caso o frete seja contratado para o transporte de insumo da produção, e caso haja a incidência das Contribuições sobre esse frete, é possível o aproveitamento do crédito básico sobre os custos incorridos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis n.os 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, independentemente do fato de o insumo transportado estar sujeito à alíquota zero ou estar sujeito à apuração de crédito presumido.

É nesses termos que foi decidido nos Acórdãos cujas ementas reproduzo na sequência:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(Acórdão 3201-008.498, de 27/05/2021 – Processo nº 10680.902499/2017-90 – Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE INSUMOS E CRÉDITO INTEGRAL SOBRE FRETES

O regime da não cumulatividade materializa-se com o aproveitamento como crédito do valor da contribuição computada no preço de compra. Assim sendo, deve ser admitido crédito integral sobre o frete, ainda que o insumo transportado dê direito tão somente a crédito presumido.

(Acórdão 3301-009.503, de 26/01/2021 – Processo nº 11020.722658/2011-15 – Relator: Marcelo Costa Marques d'Oliveira)

Destarte, revere 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.

Do frete em cujo conhecimento de transporte a recorrente “não consta como emitente, participante, destinatário ou remetente da mercadoria”

A Fiscalização glosou todos os conhecimentos de transporte em que a ora recorrente não constava como remetente e/ou destinatária das mercadorias, uma vez que, para ela, estaria caracterizada a mera transferência de mercadorias, que não gera direito a crédito das Contribuições, e relacionou tais glosas no Anexo IV B – Glosa Frete Compras.

A ora recorrente, na Manifestação de Inconformidade, alegou que, analisando os conhecimentos de transporte glosados, verificou que eles se referem a operações de aquisição de insumos das empresas Macedo Agroindustrial Ltda. e Seara Alimentos Ltda. (emissoras dos conhecimentos de transporte), que subcontrataram transportadoras para realizar a entrega das mercadorias, e colou

dois conhecimentos de transporte que comprovariam ser ela a tomadora do serviço.

A ora recorrente apresentou inconformidade, ainda, sobre três glosas que, segundo ela, foram “denominadas pela fiscalização como “*movimentação de material entre estabelecimentos sem finalidade se venda*”, “*movimentação entre estabelecimentos, produto acabado*” e “*transporte de material não comercializado pela empresa, sem vinculação com o frete de venda*””, glosas essas que, s.m.j., não constaram de forma expressa no Despacho Decisório.

A DRJ, analisando os conhecimentos de transporte juntados aos autos pela ora recorrente, constatou que, de fato, se tratavam de aquisições de produtos de outras pessoas jurídicas, mas manteve a glosa sob o fundamento de que, por se referirem a frete de produtos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão, não originariam crédito das Contribuições.

Sobre o frete de transporte entre estabelecimentos da mesma empresa, a DRJ se posicionou no sentido de que “somente o frete na compra e o frete na venda são hipóteses de apuração de créditos de PIS/COFINS”.

Sobre a transferência de produtos em elaboração, a DRJ explicou que, ao consultar o Despacho Decisório, não observou “remissão à glosa relativa a frete na transferência de produtos em elaboração”, e que, “nesta situação, caberia ao contribuinte informar quais glosas possuíam tal natureza, além de acostar a competente documentação comprobatória”, de tal forma que, “sem estas informações não é possível, sequer concluir que glosas atingiram fretes na transferência de bens em elaboração”.

Por fim, sobre a glosa denominada de “transporte de material não comercializado pela empresa, sem vinculação com o frete de venda”, a DRJ disse que “a justificativa do manifestante carece de comprovação documental sobre o alegado, no caso, provas de que as mercadorias transportadas foram adquiridas de terceiros”.

No Recurso Voluntário, a recorrente, no que diz respeito à possibilidade de aproveitamento de crédito das Contribuições referente ao frete de produtos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão, faz referência às mesmas razões recursais já apresentadas nos tópicos anteriores, e acrescenta que os fretes entre estabelecimentos fazem parte do processo produtivo.

Para fortalecer sua tese relativa aos fretes entre estabelecimentos, a recorrente traz ementa do Acórdão 3201-007.236, do CARF, que admite que “as despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, consequentemente, geram créditos da contribuição”, e do Acórdão 3301-008.927, também do CARF, que admite que “a transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002”.

Especificamente sobre o frete dos produtos em elaboração entre estabelecimentos, a recorrente, combatendo a afirmação da DRJ de que não teria acostado a documentação comprobatória, esclarece que “a planilha do anexo IV B, nomeada frete de compra, informa com detalhes todo os produtos ainda em elaboração que foram transferidos entre estabelecimentos da Recorrente”.

Quanto ao direito a creditamento, a recorrente salienta “que o crédito sobre frete não está limitado às operações de venda, uma vez que o próprio dispositivo legal (artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) ao mencionar “(...) nos casos do inciso I e II (...)” admite claramente o crédito do frete para o transporte de insumos, assim, igualmente se é possível o crédito de frete sobre transferências”.

Destaca que o CARF “está modificando a abrangência de seu posicionamento sobre a possibilidade de crédito entre estabelecimentos da mesma empresa sobre produtos ainda em elaboração ou insumos”, e reproduz ementas dos Acórdãos 9303-005.151 e 3301-000.424.

No tópico que intitula no Recurso Voluntário como “glosa sobre custo do frete dos insumos entre estabelecimentos da recorrente”, que, na verdade, se refere ao título “transporte de material não comercializado pela empresa, sem vinculação com frete de venda”, utilizado na Manifestação de Inconformidade, a recorrente defende que “os casos glosados pela fiscalização, referem-se a venda de insumos entre as empresas do mesmo grupo, tendo em vista que esporadicamente, quando é necessário algum item em uma das empresas do grupo JBS, e outra tem disponível para comercialização, é realizada a chamada “venda interna” ou ainda compra *intercompany*, ao invés de ocorrer a aquisição no mercado”.

Explica ainda que a planilha “do anexo IV B, nomeada frete de compra, comprova todos os custos auferidos e a contratação das empresas subcontratadas para realizar o frete da transferência dos insumos entre estabelecimentos da Recorrente”.

Refere, mais uma vez, que o CARF “reconhece expressamente o direito ao creditamento do custo do frete com a transferência de insumos entre estabelecimentos do contribuinte”, e reproduz ementa do Acórdão 3401-002.075.

Conforme se percebe, as glosas relacionadas no Anexo IV B – Glosa Frete Compras, promovidas pela Fiscalização sob a motivação declarada de a ora recorrente não constar no conhecimento de transporte como emitente, participante, destinatário ou remetente da mercadoria, em verdade possuem, potencialmente, quatro situações diferentes que merecem ser ponderadas, 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.

Quanto à primeira situação, **frete na aquisição de insumos com alíquota zero ou com suspensão**, já tivemos a oportunidade de explorar essa questão no tópico “Do frete de produtos passíveis de apuração de crédito presumido das

Contribuições”, onde chegamos à conclusão de que esse tipo de serviço, pelo critério da essencialidade e relevância estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, também é insumo da produção, e, por isso, deve gerar crédito caso tenha sido tributado pelas Contribuições.

No que diz respeito à segunda situação, **frete entre estabelecimentos de insumos ou de produtos em elaboração**, entendo ser ele um serviço essencial para o produção da recorrente, de tal forma que, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, ele também pode ser caracterizado como insumo da produção, sendo os dispêndios com ele incorridos passíveis de gerar crédito das Contribuições.

É nesse sentido que este Conselho vem decidindo de forma unânime, a exemplo das ementas e dispositivos a seguir reproduzidas:

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. FRETE DE PRODUTO SEMIACABADO ENTRE UNIDADES DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

O frete de produto semiacabado entre unidades da pessoa jurídica, por ser essencial ao processo produtivo, se inclui no conceito de insumo para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte o Recurso Voluntário, em razão de preclusão, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento, nos seguintes termos: I. **Por unanimidade de votos**, para **reverter as glosas sobre as despesas com frete em relação aos produtos semiacabados** entre unidades da recorrente; II. Por maioria de votos, para reverter as glosas sobre (1) as despesas com frete em relação produtos acabados para o centro de distribuição e (2) o saldo do trimestre anterior de créditos vinculados a receitas de vendas sem tributação no mercado interno, desde que atendidos todos os demais requisitos da legislação; vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthäeler Dornelles (relator) e Mara Cristina Sifuentes, que negavam provimento nas matérias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hélcio Lafetá Reis.

(Acórdão 3201-009.341, de 25/10/2021 – Processo nº 11686.000295/2008-34 – Relator: Arnaldo Diefenthäeler Dornelles)

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS E EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos em elaboração e acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, seja pelo inciso IX do Art. 3º, seja pelo conceito contemporâneo de insumo, quando tais movimentações de mercadorias, sendo de relevância importância, atenderem as necessidades logísticas do contribuinte.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: I) **por unanimidade de votos**, reverter a glosa em relação aos **fretes de produtos em elaboração entre estabelecimentos** do Recorrente; e II) por maioria de votos, reverter a glosa em relação aos fretes de produtos acabados entre

estabelecimentos do Recorrente, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthäler Dornelles e Carlos Delson Santiago, que negavam provimento nesse item.

(Acórdão 3201-009.514, de 25/11/2021 – Processo nº 13052.000161/2010-10 – Relator: Márcio Robson Costa)

Em relação à terceira situação, **frete entre estabelecimentos de produtos acabados**, em que pese esta Turma de Julgamento vir decidindo, por maioria de votos, pela possibilidade de aproveitamento de crédito das Contribuições, tenho ainda firme a convicção de que o permissivo legal não contempla essa possibilidade, seja como insumo da produção, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, seja diretamente como frete na operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável também para a Contribuição do PIS/Pasep por força do art. 15 da mesma Lei.

Sobre isso, convém lembrar que a decisão do STJ, exarada no REsp 1.221.170-PR, trouxe um conceito de insumo, a ser aplicado no contexto do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, baseado na **essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo**, o que não alcança todas as atividades desenvolvidas pela empresa. E como esse frete ocorre para além da finalização da produção, não há como considerá-lo insumo para fins de creditamento das Contribuições.

Esse ponto foi expressamente abordado no REsp 1.221.170, que negou o direito aos créditos relativos aos fretes da empresa. Observe-se excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques:

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifei)

Nesse sentido, transporte de produto acabado não pode ser considerado insumo da produção, por estar para além da finalização do processo produtivo, e, por isso, não permite o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Interpretar de forma diferente, no meu entendimento, não só contraria o que foi decidido no REsp 1.221.170-PR, mas também a própria lei.

No que diz respeito à possibilidade de aproveitamento de crédito com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não sou aderente à tese de que, encerrada a produção, todos os custos de transporte já são custos incorridos “na operação de venda”. Para mim, a “operação de venda” se inicia com a formalização do negócio, e só a partir daí o valor do frete pode gerar crédito das Contribuições, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

É de se destacar, ainda, que a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de negar o aproveitamento de crédito em relação ao frete de transferência entre estabelecimentos de produtos acabados, conforme bem explorado no voto condutor do Acórdão 9303-013.595, de 18/11/2022, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, cujo excerto reproduzo a seguir e adoto como se minhas fossem essas razões de decidir:

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto referido no inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - *“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”* se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos da empresa inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.”

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI – Agravo Interno improvido.” ((agInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (*grifo nosso*)

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária.
Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3^a Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a crédito a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1a. Secção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo 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. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Dje 10.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, Dje de 18/9/2020) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N° 7 DO STJ. DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1^a Região), Primeira Turma, Dje 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, Dje 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, Dje de 27/4/2020) (*grifo nosso*)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por nenhum desses incisos, o que implica a negativa de provimento do recurso especial, no caso em análise.

Assim, em consonância com o REsp 1.221.170, entendo que deva ser mantida a glosa feita pela Fiscalização em relação ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados, por não se enquadrar no conceito de insumo para a produção e nem se tratar de frete na operação de venda.

Por fim, no tocante à quarta situação, **frete de venda interna (entre empresas do mesmo grupo) de insumos**, 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 as glosas** relativas ao frete na aquisição de insumos da produção com alíquota zero ou com suspensão, ao frete entre estabelecimentos de insumos da produção ou de produtos em elaboração e ao frete de venda interna (entre empresas do mesmo grupo) de insumos da produção, todas elas promovidas sob a motivação “não consta como emitente, participante, destinatário ou remetente da mercadoria”, desde que tenha havido a incidência das Contribuições sobre esses serviços, e **mantenho a glosa** relativa ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados, também promovida sob a motivação “não consta como emitente, participante, destinatário ou remetente da mercadoria”.

Do serviço de análise laboratorial

A Fiscalização glosou o serviço de análise laboratorial por entender que esse serviço não se enquadrava no conceito de insumo.

A inconformidade apresentada pela ora recorrente, onde afirmou ser possível observar, no laudo do processo produtivo, que “o serviço de análise laboratorial é utilizado para a verificação por laboratórios externos da bacteriologia da água (qualidade da água à disposição das aves), bem como a bacteriologia do sêmen (genética dos suínos)”, não logrou êxito junto à DRJ, que manteve a glosa por entender que os serviços estão descritos de forma sucinta, e que caberia à ora recorrente juntar documentos comprobatórios para que fosse possível identificar a natureza do serviço glosado.

A DRJ afirmou, ainda, “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 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”.

No Recurso Voluntário, a recorrente reafirma que, no laudo do processo produtivo, há indicações de que “o serviço de análise laboratoriais é utilizado para a verificação por laboratórios externos da bacteriologia da água (qualidade da água à disposição das aves), bem como a bacteriologia do sêmen (genética dos suínos)”.

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 é essencial à sua atividade desenvolvida.

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.

Ainda fazendo referência à doutrina, diz que “a água destinada à produção de diluentes, deve ser periodicamente ser controlada quanto à presença de contaminação bacteriana”.

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”.

Menciona entendimento do CARF e cola ementa do Acórdão 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”.

Refere o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 2018, “que trata da definição do conceito de insumos para fins de créditos das contribuições sociais - PIS e COFINS - aponta que a relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: por imposição legal”, o que ocorre no presente caso”.

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.

Como se percebe, a recorrente sustenta o direito ao creditamento das Contribuições sobre o serviço de análise laboratorial argumentando que esse dispêndio está relacionado, especificamente, com a verificação da bacteriologia da água (qualidade da água à disposição das aves) e da bacteriologia do sêmen (genética dos suínos), sendo, portanto, insumo do processo produtivo.

E nisso, entendo que a recorrente tem razão.

A uma, porque o laudo do processo produtivo esclarece a necessidade de realização da verificação da bacteriologia da água e do sêmen, conforme excerto reproduzido a seguir:

11.7.2 Bacteriologia de água

Deve ser realizados a cada dois meses, em laboratório externo, nos seguintes pontos:

- Água antes de entrar no tratamento
- Água da saída do tratamento
- Água armazenada
- Água com diluente

11.7.3 Bacteriologia de sêmen

Deve ser realizada entre dois e quatro meses, em laboratório externo, da seguinte forma:

Coletar amostras de sêmen in natura do frasco de coleta do sêmen, em frasco estéril, com pipeta estéril. Identifique o frasco (com data da coleta e identificação do macho).

- Sêmen puro – enviar 5 amostras de 5 ml de sêmen puro, logo após a coleta.
- Sêmen diluído – enviar 10 amostras de 5 ml de sêmen diluído, logo após a diluição, antes do envase, enviar 5 doses com diluente BTS e 5 doses com diluente LA.
- Sêmen armazenado – enviar 10 doses prontas, na embalagem original armazenados há 3 dias; enviar 5 doses com diluente BTS e 5 doses com diluente LA.

A duas, porque o serviço de análise laboratorial para a verificação da bacteriologia da água e do sêmen atende ao critério da essencialidade e relevância estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, de tal forma que esse serviço pode ser caracterizado, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, como insumo da produção. Sem esse controle bacteriológico, eventual contaminação poderia se espalhar e comprometer a produção da recorrente.

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

Dos serviços de 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.

Na Manifestação de Inconformidade, a ora recorrente sustentou que “os serviços referentes a taxa de emissão de Hall, Taxa de emissão de Certificado e de Vistoria, Inspeção, Exames Médicos e THC” devem ser realizados por imposição legal, devendo, portanto, gerar direito a crédito das Contribuições.

A DRJ manteve a glosa justificando que “não há documentos comprobatórios que indiquem que tais serviços seriam relevantes ou essenciais”. A DRJ acrescentou, ainda, “que os serviços considerados como insumo são aqueles necessários à produção do bem ou à prestação do serviço, finalizada a produção ou prestado o serviço, não há que se falar em insumo, exceto ser houver alguma providência a ser adotada por exigência legal”.

A recorrente, em seu Recurso Voluntário, questiona a decisão da DRJ dizendo que sua fundamentação é totalmente improcedente.

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”.

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”, e reproduz os seguintes excertos:

6.2 Os trabalhadores que exerçam suas atividades com risco de exposição ocupacional ao benzeno devem realizar, com frequência mínima semestral, hemograma completo com contagem de plaquetas e reticulócitos, independentemente de outros **exames** previstos no PCMSO.

3.2.3 O Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional – PCMSO, previsto na Norma Regulamentadora nº 7, deve prever procedimentos e avaliações médicas considerando a necessidade de **exames** complementares e monitoramento fisiológico quando ultrapassados os limites de exposição previstos no Quadro 2 desse anexo e caracterizado risco de sobrecarga térmica e fisiológica dos trabalhadores expostos ao calor.

7.3.2 Compete ao médico coordenador:

- a) realizar os **exames** médicos previstos no item 7.4.1 ou encarregar os mesmos a profissional médico familiarizado com os princípios da patologia ocupacional e suas causas, bem como com o ambiente, as condições de trabalho e os riscos a que está ou será exposto cada trabalhador da empresa a ser examinado;
- b) encarregar dos exames complementares previstos nos itens, quadros e anexos desta NR profissionais e/ou entidades devidamente capacitados, equipados e qualificados.

7.4.1 O PCMSO deve incluir, entre outros, a realização obrigatória dos exames médicos:

- a) admissional;
- b) periódico;
- c) de retorno ao trabalho;
- d) de mudança de função;
- e) demissional.

7.4.2 Os exames de que trata o item 7.4.1 compreendem:

- a) avaliação clínica, abrangendo anamnese ocupacional e exame físico e mental;
- b) exames complementares, realizados de acordo com os termos específicos **nesta NR** e seus anexos.

7.4.2.3 Outros **exames** complementares usados normalmente em patologia clínica para avaliar o funcionamento de órgãos e sistemas orgânicos podem ser realizados, a critério do médico coordenador ou encarregado, ou por notificação do médico agente da inspeção do trabalho, ou ainda decorrente de negociação coletiva de trabalho.

Assinala que o próprio laudo do processo produtivo relata a necessidade de exames médicos, e cola excerto:

7.3.2 Exames Médicos

Todo o candidato ao quadro funcional é submetido a **exame** médico adequado anteriormente à sua admissão na empresa.

A empresa mantém um médico do trabalho que monitora a saúde dos colaboradores, sendo que os **exames** médicos constantes no PCMSO são: admissionais, periódicos, mudança de função, retorno ao trabalho e demissionais.

O colaborador que tenha conhecimento ou suspeita de portar alguma enfermidade que comprometa a segurança dos produtos através de contaminação não pode trabalhar em nenhuma área que possibilite a manipulação e/ou contato com produtos.

Da mesma forma, aqueles colaboradores que apresentem ferimentos nos braços ou mãos, bem como doenças digestivas ou respiratórias serão afastados de setores em que exista o risco de contaminação de matérias-primas, embalagens, equipamentos e produtos e encaminhados para atividades que não comprometam a segurança do processo produtivo.

Torna-se responsabilidade de cada colaborador comunicar ao Superior imediato sobre sua condição física.

• POP_FR_SMO_003 - HIGIENE E SAÚDE DO PESSOAL

Os procedimentos descritos definem regras de higiene e boas práticas de fabricação preconizados na fabricação das rações e o controle médico dos funcionários através de **exames** periódicos definidos conforme as atividades.

Explica o significado da taxa para emissão do Halal dizendo ser “um documento fiel de garantia emitido por uma instituição certificadora Halal reconhecida por países islâmicos, para atestar que as empresas, processos e produtos seguem os requisitos legais e critérios determinados pela jurisprudência islâmica (Sharia)”, para concluir 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).

Não obstante os argumentos recursais da recorrente, entendo que a razão não lhe assiste.

Em primeiro lugar, é preciso dizer que a leitura deste tópico no Recurso Voluntário revela que a recorrente apresentou defesa apenas em relação ao exame médico e à taxa para certificação Halal, razão pela qual limitaremos a análise a apenas esses dois itens.

Em segundo lugar, não vejo, nem em relação ao exame médico e nem em relação à taxa para certificação Halal, uma vinculação de essencialidade com a produção de bens, da mesma forma que não vejo uma imposição legal a integrar o processo produtivo.

Quanto ao exame médico, é preciso que se diga que as NR-7 e NR-9, trazidas pela recorrente, se tratam de normas regulamentadoras do Ministério do Trabalho aplicáveis a qualquer organização que possua empregado regido pela CLT, e não apenas, como quis fazer parecer a recorrente, a empresas do ramo alimentício.

Observe-se o que dizem as NR-7 e NR-9 sobre os seus objetivos e sobre os seus campos de aplicação:

7.1 OBJETIVO

7.1.1 Esta Norma Regulamentadora - NR estabelece diretrizes e requisitos para o desenvolvimento do Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional - PCMSO nas organizações, com o objetivo de proteger e preservar a saúde de seus empregados em relação aos riscos ocupacionais, conforme avaliação de riscos do Programa de Gerenciamento de Risco - PGR da organização.

7.2 CAMPO DE APLICAÇÃO

7.2.1 Esta Norma se aplica às organizações e aos órgãos públicos da administração direta e indireta, bem como aos órgãos dos poderes legislativo e judiciário e ao Ministério Público, que possuam empregados regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

9.1 Objetivo

9.1.1 Esta Norma Regulamentadora - NR estabelece os requisitos para a avaliação das exposições ocupacionais a agentes físicos, químicos e biológicos quando identificados no Programa de Gerenciamento de Riscos - PGR, previsto na NR-1, e subsidiá-lo quanto às medidas de prevenção para os riscos ocupacionais.

9.2 Campo de Aplicação

9.2.1 As medidas de prevenção estabelecidas nesta Norma se aplicam onde houver exposições ocupacionais aos agentes físicos, químicos e biológicos.

Ou seja, as NR-7 e NR-9 são normas trabalhistas que visam preservar a saúde de todos os empregados, de qualquer área de atuação, e que devem ser observadas por qualquer empregador.

Em outras palavras, a preocupação dessas normas trabalhistas é com a saúde dos empregados, e não com qualquer aspecto da produção.

Dentro dessa ótica, os exames médicos realizados pela recorrente não guardam qualquer relação com o processo produtivo. Eles não são nem mesmo relevantes, e muito menos essenciais. Por isso, não são insumos.

Quanto ao critério da relevância, estabelecido pelo STJ no REsp. 1.221.170-PR, que admite a caracterização como insumo de bens e serviços quando há uma imposição legal, é preciso que se faça um esclarecimento: para que um bem adquirido, ou um serviço contratado, por imposição legal possa ser considerado insumo da produção, é preciso que ele, de alguma forma, integre o processo produtivo, e isso fica muito claro quando lemos o excerto a seguir, retirado do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa:

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no **item cuja finalidade**, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, **integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja **por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. (grifei)

É por essa mesma linha de entendimento que vai o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018:

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação⁴; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação⁵, etc.

54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

Da mesma forma, a certificação Halal também não faz parte do processo produtivo, não sendo ela nem essencial e nem relevante para a produção. Não se está aqui ignorando o fato de que essa certificação é necessária para a exportação dos produtos para países muçumanos, mas sim está se dizendo que essa certificação não integra o processo produtivo, sendo ela necessária, apenas, para aquelas vendas específicas pretendidas pela recorrente.

Em outras palavras, a certificação Halal é necessária para a venda dos produtos para países muçumanos, mas não é necessária para a produção desses produtos.

Destarte, mantengo a glosa sobre os exames médicos e sobre os custos com a certificação Halal.

Do serviço de munck, guindaste e retroescavadeira

A Fiscalização glosou os serviços de munck, guindaste e retroescavadeira por entender que esses serviços não se enquadram no conceito de insumo.

Na Manifestação de Inconformidade, a ora recorrente sustentou 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 do processo produtivo:

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.

Os procedimentos para carregamento das aves se inicia ainda na fase final do lote, segue os passos a serem seguidos:

A DRJ manteve a glosa ponderando que esses serviços seriam destinados ao manuseio das aves, para que elas não ficassem estressadas nem sofressem acidentes, mas que “o “carregamento e apanha” de aves, por intermédio de retroescavadeiras, guindaste e munck não parece ser a melhor forma de se evitar acidentes ou estresse para as aves”. Por isso a DRJ considerou que, “aqui, mais do que nunca caberia uma detalhada comprovação documental que respaldasse a tese da defesa”.

A recorrente, em seu Recurso Voluntário, refirma que os serviços de munck, guindaste e retroescavadeira são necessários “ao processo produtivo, tendo em vista que operam a movimentação de diversas cargas dentro do processo produtivo da Recorrente e com os seus parceiros, conforme comprova o laudo do processo produtivo”, e reproduz o mesmo excerto do laudo do processo produtivo que havia reproduzido na Manifestação de Inconformidade.

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 sequencia 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 sanitariasta. 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.

Nesse ponto, não há como dar razão à recorrente. 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.

Mas, se de fato esses veículos são usados para o transporte de aves, a recorrente deveria ter sido mais diligente e trazido aos autos mais informações a respeito das características dos veículos utilizados para esse transporte. E, aparentemente, não haveria qualquer dificuldade na produção dessa prova, uma vez que um dos excertos do laudo do processo produtivo trazido pela recorrente no Recurso Voluntário chega a mencionar que o caminhão deve ser específico para o transporte, atendendo o padrão de frota agropecuária de transporte de pintos descrito no Manual Técnico MT_AGR_9035, manual esse que não foi juntado aos autos, nem mesmo consta no laudo do processo produtivo.

Assim, considerando que, em se tratando de pedido de ressarcimento, de pedido de restituição ou de declaração de compensação, o ônus da prova quanto à certeza e liquidez do crédito incumbe à recorrente, e que não foram trazidos aos autos elementos de prova, e nem mesmo justificativas, que pudessem apontar para a utilização dos serviços de munck, guindaste e retroescavadeira no processo produtivo, mantenho a glosa promovida pela Fiscalização sobre esses serviços.

Das atividades logísticas, das atividades portuárias, dos serviços médicos e dos serviços de movimentação, lavagem, monitoramento e recuperação de containers

A Fiscalização, quando analisou os créditos relativos a “Armazenagem e Frete na Operação de Venda”, glosou aqueles apurados pela ora recorrente sobre as atividades logísticas, sobre as atividades portuárias, sobre os serviços médicos e sobre os serviços de movimentação, lavagem, monitoramento e recuperação de containers.

Na Manifestação de Inconformidade, a recorrente defendeu que “o creditamento sobre as despesas aduaneiras não pode se limitar às disposições do art. 15 da Lei 10.865/2004, mas deve ser examinado sob a ótima do art. 3º, inc. II da Lei 10.833/2003, a qual autoriza o creditamento das Contribuições com 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, quanto suportadas pelo vendedor, podem ser deduzidas da base de cálculo do PIS/Cofins”.

Acrescentou a ora recorrente “que quando uma pessoa jurídica importa insumos para a fabricação de bens, ou mercadorias para revenda, ou exporta os dispêndios com os serviços de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga são absolutamente necessários ao processo que resulta na fabricação ou comercialização de bens e produtos”.

Sustentou que “os serviços aduaneiros devem ser entendidos como aqueles indispensáveis para o processo de nacionalização da mercadoria importada, até o momento em que ele ingressa no estabelecimento do adquirente, o que envolve atividade logística, portuária, serviços médicos, serviços de movimentação, lavagem, monitoramento e recuperação de containers e aos gastos com frete internacional”.

A DRJ entendeu, com base no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que “o crédito deve ser calculado com base no valor aduaneiro”, de tal forma que, à exceção do frete, “as despesas citadas pelo interessado não permitem a apuração de créditos de PIS/COFINS”. Quanto ao frete, a DRJ, analisando o Despacho Decisório e as planilhas juntadas ao processo, não identificou glosas com tal denominação.

Dante disso, entendeu “que não há fundamento legal para a apuração na base de cálculos dos créditos, das despesas em tela, quando da importação de bens”, e nem quando da exportação de bens, onde “o legislador previu a apuração de créditos somente no que tange à armazenagem e frete na venda”, sendo que as despesas citadas pela defesa não foram contempladas pela legislação. Além disso, para a DRJ, esses serviços não poderiam ser equiparados a insumos, pois executados em etapa posterior à produção dos bens.

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, mas deve ser examinado sob a ótima do art. 3º, inc. II da Lei 10.833/2003, a qual autoriza o creditamento”.

Defende ser possível a apuração de crédito das Contribuições 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, quanto 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.

Sustenta “que quando uma pessoa jurídica importa insumos para a fabricação de bens, ou mercadorias para revenda, ou exporta os dispêndios com os serviços de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga são absolutamente necessários ao processo que resulta na fabricação ou comercialização de bens e produtos”, não podendo “pessoa jurídica prescindir desses serviços, não são eles opcionais, nem atividade-meio e tampouco despesa administrativa”.

Cita decisões do CARF (Acórdãos 3402-002.443 e 3301-007.506) onde foi “reconhecido o direito ao crédito relativamente às despesas aduaneiras a contribuinte nacional”, bem como a Solução de Consulta Disit/10 nº 145, de 2010, “onde foi apontado que “os gastos com desembarço aduaneiro pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de matéria

prima, integram o seu custo de aquisição, podendo gerar crédito a ser descontado da COFINS apurada no regime não-cumulativo””.

Assevera que “os serviços aduaneiros devem ser entendidos como aqueles indispensáveis para o processo de nacionalização da mercadoria importada, até o momento em que ele ingressa no estabelecimento do adquirente, o que envolve atividade logística, portuária, serviços médicos, serviços de movimentação, lavagem, monitoramento e recuperação de containers e aos gastos com frete internacional”.

E conclui dizendo que “todos aqueles serviços relacionados à efetiva entrada do bem ao território nacional, realizados no mercado interno e pagos a Pessoa Jurídica no Brasil, são custos inerentes a mercadoria a ser produzida e futuramente comercializada com submissão à tributação do PIS e da COFINS, devendo ser revertida a glosa realizada pela i. Fiscalização”.

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.

Esse argumento trazido pela recorrente causa, em um primeiro momento, certa estranheza, uma vez que a glosa promovida pela Fiscalização, que se encontra sob análise no presente tópico, diz respeito à rubrica “armazenagem e frete na operação de venda”, que, à primeira vista, não comportaria qualquer despesa relacionada com as operações de importação.

Não obstante, analisando o Despacho Decisório e a planilha apresentada no Anexo IV E – Glosa Arm. e Frete na Operação de Venda, parece, efetivamente, haver, nessa rubrica, algumas glosas relacionadas a operações de importação. Observe-se o seguinte excerto do Despacho Decisório:

42. Constatamos que o contribuinte creditou-se em parte dos seguintes créditos não considerados pela fiscalização;

- Despesa com Atividade Logística. Os valores pagos por serviço global de logística (que abrange diversos serviços, tais como armazenamento, inspeção de mercadorias, controle de estoque, embalagem, classificação, **procedimentos para importação** e exportação, transporte e distribuição, devolução, processamento de dados, etc) não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, inciso IX, e 15, inciso II.

A DRJ, sem questionar a existência no processo de glosas relacionadas com as operações de importação, à exceção do frete, se manifestou dizendo que, nos termos do § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, “o crédito deve ser calculado com base no valor aduaneiro”, de tal forma que as despesas citadas pela ora recorrente não permitiriam a apuração de créditos das Contribuições, sendo o frete a única exceção (que, conforme apurou a DRJ, não foi objeto de glosa).

Dante disso, é preciso que dividamos a análise em duas partes: (1) crédito relacionado com operações de importação de mercadoria; e (2) crédito relacionado com operações de venda/exportação de mercadoria.

No que diz respeito ao crédito relacionado com operações de importação de mercadoria, entendo que a Lei nº 10.865, de 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 (desembaraço) junto à Aduana. Por isso o § 3º desse art. 15 estabelece que o crédito será apurado mediante a aplicação das alíquotas (previstas no art. 8º) 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, de 2004, que trata da Contribuições na importação, mas sim nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 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.

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 à 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 nº 11080.903823/2013-95 – Relatora: Semíramis de Oliveira Duro)

Assim, analisando os itens glosados pela Fiscalização à luz do critério da essencialidade e relevância estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, entendo que podem ser caracterizados como insumos da produção, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, os serviços efetuados após a chegada da mercadoria (que também possa ser caracterizada como insumo da produção) 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, reverei as glosas relativas: (1) 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 (2) às atividades portuárias, na importação de insumos da produção, de carga e descarga e de movimentação; e mantendo as glosas relativas: (1) às 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) aos serviços médicos; e (3) aos serviços de movimentação, lavagem, monitoramento e recuperação de containers.

No tocante ao crédito relacionado com operações de exportação de mercadoria, estou alinhado à 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.

Nessa mesma linha vão as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2011

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

(Acórdão 9303-011.464, de 20/05/2021 – Processo n.º 10880.722039/2015-61 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se

comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

(Acórdão 9303-010.724, de 17/09/2020 – Processo nº 10825.720107/2010-16 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVAS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. Os serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos das contribuições sociais, apuradas no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

(Acórdão 9303-010.218, de 10/03/2020 – Processo nº 13897.000217/2004-56 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas com estivas, capatazia e guinchos nas operações portuárias de venda para o exterior (exportação), e projetos por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo por absoluta falta de previsão legal.

(Acórdão 9303-009.727, de 11/11/2019 – Processo nº 13053.000270/2005-60 – Relator: Demes Brito)

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/07/2004

DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos a armazenagem e frete na operação de venda, considerada até a entrega no local de exportação, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior.

(Acórdão 9303-009.719, de 11/11/2019 – Processo nº 15983.000037/2009-35 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

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

Da 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 nº 115, de 2005, homologada pela Resolução Homologatória nº 227, de 2005.

Na Manifestação de Inconformidade, a ora recorrente defendeu que a Nota Técnica Aneel nº 115, de 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.

A ora recorrente também afirmou que a Fiscalização considerou como válidas todas 1.197 notas fiscais/faturas de energia elétrica que compuseram a base de cálculo dos créditos das Contribuições, e que “Autoridade Fiscal utilizou para fins do seu próprio cálculo, exatamente a mesma base de cálculo considerada pela Manifestante”.

A DRJ explicou que a Aneel, por meio da Nota Técnica nº 115, de 2005, elaborou critérios para que as distribuidoras calculassem o montante devido das Contribuições a ser incluído na tarifa de energia e destacado na nota fiscal, e, a partir disso, concluiu que a glosa foi correta.

Além disso, a DRJ, observando a planilha de glosas referente à energia elétrica (Anexo IV D – Glosa de Energia Elétrica), constatou que a ora recorrente apurou créditos incidentes sobre Taxa de uso do sistema de distribuição – TUSD e sobre encargos, o que seria vedado pela legislação. Constatou, ainda, que a ora recorrente incluiu na base de cálculo dos créditos, de forma indevida, o ICMS-substituição, que “não integra o valor das aquisições de serviços, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria”.

A recorrente, em seu Recurso Voluntário, repete exatamente os mesmos argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade, não tendo ela apresentado qualquer defesa em relação ao que foi constatado pela DRJ quanto à inclusão indevida, na base de cálculo para apuração de crédito das Contribuições, da TUSD, dos encargos e do ICMS-substituição.

Nesse ponto, tem razão a recorrente.

A Nota Técnica Aneel nº 115, de 2005, trata da metodologia que deve ser observada pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas de distribuição de energia elétrica para a inclusão, à tarifa homologada pela Aneel, dos percentuais relativos às Contribuições devidas, e não se presta, em absoluto, para o cálculo do crédito das Contribuições a que os usuários fazem jus.

Para tal desiderato, deve ser observado o que dispõem os § 1º, incisos II, dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que estabelecem que 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.

Dante do exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário na matéria, para que o crédito da energia elétrica seja calculado com base no valor da energia elétrica consumida, discriminado na fatura, nos termos do disposto nos arts. 3º, §1º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Da atualização monetária pela taxa SELIC

Por fim, a recorrente aponta que o “STJ, no julgamento do REsp n.º 1.768.415/SC, na sistemática dos recursos repetitivos, fixou recentemente a tese aplicável em todos os processos administrativos e judiciais no sentido 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).”, e, por isso, sustenta ter “o direito de atualização pela taxa SELIC do crédito em questão, a partos do 360 dia do protocolo do pedido administrativo”.

Com razão a recorrente.

Não obstante a existência da Súmula CARF nº125, que dispõe que, “no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003”, posteriormente, o STJ fixou a tese, 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 razões de decidir a respeito dessa matéria, transcrevo e adoto, como se meus fossem, os fundamentos apresentados pelo i. Conselheiro relator Salvador Cândido Brandão Junior no voto condutor do Acórdão 3301-010.096, a seguir reproduzidos:

De ofício, entendo ser correta a aplicação da SELIC em caso de obstáculo ao ressarcimento por parte da Fazenda Pública, criando embaraço ao crédito após a apresentação do pedido de ressarcimento, como no caso concreto.

No entanto, ainda é preciso esclarecer alguns pontos, pois, especificamente para PIS e COFINS, este E. CARF editou uma súmula que afasta a aplicação de correção monetária ou juros aos pedidos de ressarcimento:

Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Peço vênia para transcrever os dispositivos mencionados na súmula acima:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

[...]

VI - no art. 13 desta Lei.

No entanto, em meu sentir, referidos dispositivos têm aplicação apenas para os créditos escriturais do regime não cumulativo, utilizados para deduzir do PIS e da COFINS devidos pela incidência dos tributos em cada período de apuração.

Enquanto no regime da não cumulatividade, os créditos não podem ter correção monetária, já que não há mora da Fazenda. Dispositivo semelhante não existe para o IPI e gerou uma questão judicial até ser pacificada pelo REsp 1.035.847/RS, no sentido de que *a correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.*

No entanto, uma vez acumulados os créditos de IPI e formulado o pedido de ressarcimento, o obstáculo da Fazenda Pública representa a mora, sendo devida a aplicação da correção monetária, conforme entendimento firmado na Súmula STJ 411:

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco

Recentemente, esse mesmo racional adotado para o IPI foi adotado para os créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, em sede de recursos repetitivos, no REsp nº 1.767.945/PR, relator ministro Sérgio Kukina, tendo sido fixada a seguinte tese:

TESE FIRMADA: "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)" (grifei)

Utiliza como fundamento o decidido no EREsp 1.461.607/SC quando foi conferido o direito de aplicação da SELIC para créditos escriturais de PIS e COFINS após escoado o prazo de 360 dias para a Fazenda responder o pedido de ressarcimento. O voto ainda transcreve diversos outros julgamentos do STJ conferindo o direito aos juros e correção monetária para créditos de PIS e COFINS, utilizando como fundamento o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 e utilizando como base as decisões relativas ao crédito escritural de IPI, aplicando a Súmula STJ 411 e o repetitivo REsp 1.035.847/RS.

O embate travado na corte não foi se a SELIC é ou não aplicável, mas, sim, a partir de quando a correção monetária e juros são aplicados: se do protocolo do pedido de ressarcimento (Min. Mauro Campbell e Min. Regina Helena Costa) ou após transcorrido os 360 dias, restando vencedor o entendimento pelos 360: "*Com a devida vênia, tenho que esperar o transcurso do prazo de 360 dias não equivale a equiparar a correção monetária a uma sanção, mas sim conceder prazo razoável ao fisco para averiguar se o pedido de ressarcimento protocolado vai ser confirmado ou rejeitado.*"

Consta do voto uma discussão sobre os artigos 13 e 15, VI, da Lei n. 10.833/2003 retro transcritos, inclusive mencionando a Súmula CARF n. 125, para contextualizar que os créditos escriturais do regime da não cumulatividade não podem sofrer correção monetária. No entanto, uma vez acumulados os créditos, como admitido pelo art. 6º, I, § 2º, da Lei 10.833/2003, e o contribuinte formula um pedido de ressarcimento, deve-se aplicar o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007. Peço vênia para transcrever alguns trechos do voto:

Assim, considerando que o STJ já havia decidido que: (I) os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade possuem natureza escritural; (II) essa natureza só pode ser desconfigurada acaso seja

comprovada a resistência ilegítima do fisco; e (III) o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para analisar os pleitos de compensação/ressarcimento de créditos é 360 dias, começou a aportar ao Judiciário a seguinte questão: qual o marco inicial para eventual incidência de correção monetária nos pleitos de compensação/ressarcimento formulados pelos contribuintes: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007?

[...]

Foi então que essa questão controvertida foi novamente submetida à Primeira Seção deste STJ, pelo julgamento do EREsp 1.461.607/SC, tendo se sagrado vencedor o entendimento de que "o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco". [...]

Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

Debatido artigo legal tem a seguinte redação:

Art. 24 da Lei 11.457/2007. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

[...]

Com efeito, a regra é que no regime de não cumulatividade os créditos gerados por referidos tributos são escriturais e, dessa forma, não resultam em dívida do fisco com o contribuinte.

Veja-se o que dispõe o art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003, que versa sobre a COFINS: "O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição." (vide ainda o art. 15, II, dessa mesma lei: "Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: [...] II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;").

Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."

...

A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de

crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.

Convém ainda relembrar que a própria Corte Constitucional foi quem definiu que a correção monetária não integra o núcleo constitucional da não cumulatividade dos tributos, sendo eventual possibilidade de atualização de crédito escritural da competência discricionária do legislador infraconstitucional.

...

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.

...

Além disso, apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, consequentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.

Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco. (grifei)

E a tese fixada se refere a qualquer tributo não cumulativo, na medida em que o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 não trouxe um tratamento para um tributo específico, como o IPI:

3. Tese a ser fixada em repetitivo - Em suma, para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, este relator propõe a fixação da seguinte tese em repetitivo, sem necessidade da modulação de que trata o art. 927, § 3º, do mesmo Codex: "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)" (grifei)

O REsp nº 1.767.945/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, teve seu acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em Julgado em 28/05/2020, ou seja, após a Súmula CARF n. 125.

Com isso, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o art. 62, § 2º, do Regimento Interno.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma

resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

E a resistência ilegítima resta configurada após 360 dias contados da data do pedido de ressarcimento, configurando a partir de então, a mora da Fazenda Pública, nos termos do que decidido pelo STJ.

Também encontramos esse mesmo entendimento em diversos outros Acórdãos deste Conselho, a exemplo daqueles cujas ementas são a seguir reproduzidas:

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

(Acórdão 3402-008.974, de 26/08/2021 – Processo nº 10983.904958/2017-65 – Relatora: Maysa de Sá Pittondo Deligne)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

(Acórdão 3301-010.494, de 24/06/2021 – Processo nº 10925.902914/2016-12 – Relatora: Juciléia de Souza Lima)

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DECISÃO STJ. SEDE DE REPETITIVOS.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no resarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, inclusive no caso de crédito presumido.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no resarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco.

(Acórdão 3401-009.926, de 23/11/2021 – Processo nº 10183.901854/2012-18 – Relator: Gustavo Garcia Dias dos Santos)

No presente caso, é inegável que houve o transcurso do prazo de mais de 360 dias, uma vez que a análise do pedido de resarcimento foi impulsionada pela concessão de liminar em Mandado de Segurança, impetrado pela recorrente justamente em função do fato de a RFB não ter observado o disposto no art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007.

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

Quanto ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados e à certificação Halal, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Como redator *ad hoc* sirvo-me apenas para reproduzir o voto inserido pela redatoria designada na formalização do acórdão antes do seu desligamento do CARF, a seguir reproduzido.

Em que pese o como sempre bem fundamentado voto do relator, Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, uso dele discordar quanto ao entendimento relativo ao transporte de produtos acabados e ao certificado Halal, uma vez que entendo ser possível o creditamento nestes casos.

No caso do frete de produtos acabados, o relator negou o direito a crédito e, assim, manteve a glosa sobre tais rubricas por entender que se trata de dispêndio pós processo produtivo e que, tampouco, se confunde com frete/despesas diretas com venda.

Ora, minha análise da situação é outra. Primeiro porque entendo que se tratam de dispêndios de transporte 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 logicamente 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.

Neste sentido, cabe citar posicionamento da 3^a 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. ESTABELECIMENTOS 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. 3^a 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.

Quanto ao certificado Halal, o nobre relator manteve a glosa por entender que os custos da certificação não fariam parte do processo produtivo, não sendo nem essencial e nem relevante para a produção. Apesar disso, afirma que “não se está aqui ignorando o fato de que essa certificação é necessária para a exportação dos produtos para países muçumanos, mas sim está se dizendo que essa certificação não integra o processo produtivo, sendo ela necessária, apenas, para aquelas vendas específicas pretendidas pela recorrente”.

É justamente por concordar com a patente necessidade da certificação para que a venda a países muçumanos se realize que entendo, com a devida vênia, que a decisão deve ser revista.

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 n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dante disso, me posicionei de forma contrária ao relator para, conhecer o recurso voluntário e, no mérito, também dar provimento ao recurso voluntário no que se refere aos créditos com fretes de produto acabado e ao certificado halal.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada 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. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer do Recurso Voluntário nas partes em que são contestadas as glosas relativas ao serviço de lavagem de uniformes, ao serviço de armazenagem e montagem de *pallets*, ao serviço de resíduos orgânicos, ao secador de farinha, ao arco de desinfecção, ao sistema de flotoação, ao sistema de centrifugação e aos créditos apurados nos anos de 2014 e 2015 (saldo de períodos anteriores), bem como na parte que pede a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por não fazerem parte da lide estabelecida no presente processo, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento: I) para, desde que comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade, reconhecer os créditos extemporâneos, que deverão ser apurados conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizados apenas para dedução da contribuição devida; II) para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes: (i) aos estrados/*pallets*; (ii) à folha de papel ondulado, ao papel creponado, ao papel kraft para largura 40 e ao papel ondulado pisani duplo; (iii) à bandeja de papelão para 30 ovos; (iv) ao frete na aquisição de insumos da produção não sujeitos ao pagamento das Contribuições; (v) ao frete na aquisição de insumos da produção passíveis de apuração de crédito presumido das Contribuições; (vi) ao frete na aquisição de insumos da produção com alíquota zero ou com suspensão, ao frete entre estabelecimentos de insumos da produção ou de produtos em elaboração e ao frete de venda interna (entre empresas do mesmo grupo) de insumos da produção, todas elas promovidas sob a motivação “não consta

como emitente, participante, destinatário ou remetente da mercadoria”; (vii) ao serviço de análise laboratorial para a verificação da bacteriologia da água e do sêmen; (viii) 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 (ix) às atividades portuárias, na importação de insumos da produção, de carga e descarga e de movimentação; (III) para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das Contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes: (i) ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados; e (ii) à certificação Halal (IV) para que o crédito da energia elétrica seja calculado com base no valor discriminado na fatura, nos termos do disposto nos arts. 3º, §1º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e V) para 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, de 2007; ressalvando a necessidade de que eventuais decisões que porventura venham a ser proferidas nos processos nº 0880.970832/2016-56 e 10880.970831/2016-10, no sentido de reconhecer qualquer crédito que possa ser considerado como saldo de períodos anteriores no presente processo, repercutam sobre a exigência aqui discutida.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator