



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720311/2022-13
ACÓRDÃO	3202-002.072 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não restando comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou de motivação, que possa ter causado cerceamento do direito de defesa da recorrente, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ano-calendário: 2018

CARNE TEMPERADA. POSIÇÃO NCM 16.02.

A correta classificação fiscal das mercadorias, segundo a NCM, não depende apenas de a mercadoria ser ou não “in natura”, sendo que toda a carne temperada, exceto se apenas com sal, deve ser classificada no Capítulo 16.

BOLSA TÉRMICA. POSIÇÃO NCM 42.02.

A “bolsa térmica” reutilizável que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, não consistindo em uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que acondiciona, deve ser classificada na posição 42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico.

TORTAS. CÓDIGO NCM 1905.90.90. ESCONDIDINHOS. CÓDIGO NCM 2106.90.90.

Com base nas NESH, as “tortas” e os “escondidinhos” não se classificam na posição 19.02. A classificação mais adequada para “torta” é na posição 19.05 e, quanto ao “escondidinho”, a posição 21.06.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

DEPÓSITOS JUDICIAIS OU EXTRAJUDICIAIS CÍVEIS E TRABALHISTAS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. REGIME DE CAIXA. POSSIBILIDADE

As provisões de juros sobre depósitos judiciais ou extrajudiciais cíveis e trabalhistas acarretam o reconhecimento contábil de uma receita no momento da disponibilidade financeira.

PROGRAMA ESPECIAL DE REGULAMENTAÇÃO TRIBUTÁRIA - PERT. REDUÇÃO DO PASSIVO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa, compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da redução dos encargos – juros de mora e multas compensatórias - quando da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496, de 2017.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso para manter a classificação fiscal adotada pela fiscalização para as carnes temperadas. Vencidas as Conselheiras Francisca Elizabeth Barreto, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso para adotar como correta a classificação fiscal da recorrente. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso para manter a classificação fiscal adotada pela fiscalização para os “kits”. Vencida a Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, que dava provimento para adotar como correta a classificação fiscal da recorrente sobre as “carnes temperadas” que compõem os “kits”, e vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso para adotar como correta a classificação fiscal da recorrente sobre os “kits”. Por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento sobre as variações monetárias ativas decorrentes de atualização desses depósitos judiciais. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Relator), que negavam provimento ao recurso na matéria. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Juciléia de Souza Lima.

Sala de Sessões, em 15 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Francisca Elizabeth Barreto (substituto[a] integral), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente(s) o Conselheiro(a) Rafael Luiz Bueno da Cunha, substituído(a) pelo(a) Conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

RELATÓRIO

A recorrente foi submetida a procedimento de auditoria fiscal, relativo ao ano-calendário de 2018, que resultou na lavratura de auto de infração para constituição de créditos tributários de Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS e de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

Foram compensados, de ofício, créditos das contribuições com os débitos apurados no procedimento, havendo insuficiência de recolhimento somente para os meses de março, abril, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2018.

As infrações apuradas, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1040/1061), referem-se a:

1. **Utilização indevida de suspensão das contribuições:** foram constatadas vendas de insumos destinados à produção de mercadorias de origem animal, com suspensão de incidência das contribuições, a pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, situação não permitida pelo § 1º, I, do art. 9º, da Lei nº 10.925, de 2004. A autuada não apresentou impugnação quanto ao tema.
2. **Classificação fiscal incorreta:** a autoridade fiscal entendeu como incorretas as classificações os produtos: tortas de frango e de palmito, escondidinhos, carnes temperadas e kits e cestas.
3. **Receitas financeiras decorrentes de variações cambiais:** verificou-se a aplicação de alíquota zero a receitas e receitas decorrentes de variações cambiais de aplicações financeiras mantidas com recursos recebidos no exterior, em desacordo com o que estabelece o Decreto nº 8.426, de 2015. A autuada não apresentou impugnação quanto ao tema.
4. **Atualização de depósitos judiciais:** a recorrente considerou como operação tributável a alíquota zero as receitas financeiras da conta de resultado “570011 Provisão s/Juros de Depósitos Judic”, que agrega a atualização de depósitos judiciais vinculados a demandas trabalhistas, cíveis e tributárias, enquanto a fiscalização entende que as receitas estão sujeitas à tributação.

5. **Ajustes de redução da contribuição devida - estornos incorretos:** a autoridade fiscal entendeu que a redução do passivo, pela adesão da recorrente ao Programa Especial de Regularização Tributária PERT, configura-se como receita da pessoa jurídica e, portanto, sujeita-se à tributação pelas contribuições, do mesmo modo como fora contabilizado pela recorrente em setembro e novembro de 2017.

A então impugnante, em síntese, argumentou que:

- Em relação à reclassificação de seus produtos, a fiscalização baseou-se em meras presunções, sem motivação ou lado técnico, em afronta ao art. 142, do CTN. Houve sugestão das novas classificações, o que suscita inversão do ônus probatório e ofensa ao princípio da verdade material, o que leva à aplicação do art. 112, do CTN. Além disso, a fiscalização desprezou laudos técnicos do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), que deveriam ser observados, nos termos do art. 106, da Lei nº 4.502, de 1964, replicado pelo art. 30, do Decreto nº 70.235, de 1972. A fiscalização não indicou a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado que amparou seu entendimento, limitando-se a apontar os textos das NESH;
- Quanto às carnes temperadas, defende que a inclusão de temperos nas carnes cruas decorre da adoção de um processo denominado de salmoura, que está expressamente mencionada no Capítulo 2 e nas NESH;
- Já no que diz respeito aos kits, estes são destinados, principalmente, a funcionários de empresas, condicionados em uma embalagem apta a manter sua temperatura baixa. Diante de tal fato, não haveria sentido em se pretender discutir a NCM aplicável às bolsas térmicas, na medida em que, tais bolsas são itens indissociáveis dos outros produtos dos kits;
- Defende a classificação das tortas recheadas e dos escondidinhos na posição 19.02;
- Sobre os depósitos judiciais, entende que não é qualquer ingresso que enseja a tributação do PIS e da COFINS, mas somente os valores novos que se incorporam de forma definitiva ao patrimônio da pessoa jurídica, aumentando-o. Apenas se e quando houvesse um provimento jurisdicional/administrativo liberatório, tais recursos retornariam integral ou parcialmente ao patrimônio do depositante, momento em que as variações monetárias ativas deveriam ser computadas como receita financeira do depositante, havendo a incidência das contribuições; e
- Em 30/09/2017 e 30/11/2017, lançamentos para reconhecer no passivo os valores a serem pagos no âmbito do PERT. Ocorre que, de maneira equivocada, procedeu uma sequência de lançamentos para ajustar sua

contabilidade à confissão de dívida decorrente da adesão ao PERT, o que resultou no equivocado oferecimento à tributação de supostas receitas decorrentes da adesão ao programa. Ao perceber que ofereceu indevidamente os valores à tributação pelo PIS e pela COFINS, realizou em março/2018, ajustes por estorno. De acordo com a fiscalização, os estornos realizados seriam indevidos, uma vez que as reduções de juros, multa, encargos legais e honorários advocatícios obtidos com a adesão ao PERT teriam resultado na redução do passivo, o que implicaria no reconhecimento de receita tributável pelo PIS e COFINS. Ocorre que as reduções de juros, multa, encargos legais e honorários advocatícios obtidos com a adesão ao PERT não resultaram em efetiva redução do passivo tributário contábil da entidade. Isso porque, a Autoridade Fiscal não considerou o valor justo do passivo tributário.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, analisando as razões de defesa, decidiu por considerar improcedente a impugnação, com a manutenção do crédito tributário lançado mediante auto de infração, em Acórdão assim ementado:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. CARNES TEMPERADAS.

As carnes de suínos e aves, inteiras ou em parte, temperadas e congeladas, não podem ser classificadas no capítulo 2 da NCM.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KITS COM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.

Produtos cárneos acondicionados em bolsas térmicas não podem ser classificados em conjunto, na forma de um kit, os produtos devem ser classificados de forma isolada.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. TORTAS E ESCONDIDINHOS.

As tortas com recheios diversos e escondidinhos não podem ser classificados na posição 19.02 da NCM por estarem em desacordo com o texto da posição e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias.

RECEITAS FINANCEIRAS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS.

As variações monetárias decorrentes de atualização de depósitos judiciais devem ser oferecidas à tributação.

PROGRAMA ESPECIAL DE REGULAMENTAÇÃO TRIBUTÁRIA - PERT. REDUÇÃO DE ENCARGOS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa, compõe a base de cálculo da contribuição, o valor da redução de encargos, obtida quando da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2018

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. CARNES TEMPERADAS.

As carnes de suínos e aves, inteiras ou em parte, temperadas e congeladas, não podem ser classificadas no capítulo 2 da NCM.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KITS COM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.

Produtos cárneos acondicionados em bolsas térmicas não podem ser classificados em conjunto, na forma de um kit, os produtos devem ser classificados de forma isolada.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. TORTAS E ESCONDIDINHOS.

As tortas com recheios diversos e escondidinhos não podem ser classificados na posição 19.02 da NCM por estarem em desacordo com o texto da posição e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias.

RECEITAS FINANCEIRAS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS.

As variações monetárias decorrentes de atualização de depósitos judiciais devem ser oferecidas à tributação.

PROGRAMA ESPECIAL DE REGULAMENTAÇÃO TRIBUTÁRIA - PERT. REDUÇÃO DE ENCARGOS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa, compõe a base de cálculo da contribuição, o valor da redução de encargos, obtida quando da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário a este Conselho, em peça recursal com a seguinte estrutura:

I – SÍNTESE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

II – DIREITO

II.1. Preliminarmente: ofensa ao Artigo 142 do CTN – autuação não amparada por laudo técnico. Ausência de fundamentação para a desclassificação fiscal realizada

II.2. A impropriedade dos comentários da Autoridade Fiscal quanto à classificação fiscal de mercadorias

II.2.1. Do recente posicionamento do E. CARF sobre o tema

II.2.2. Carnes Temperadas

II.2.3. Kits

II.2.4. Correta Classificação das Tortas e dos Escondidinhos

II.3. A insubsistência da pretensão fazendária de tributar receitas financeiras decorrentes de depósito judicial

II.4. A ilegitimidade de se considerar redução de passivo como receita para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS

III - PEDIDO

Por fim, requer a procedência do recurso, com a reforma integral do acórdão recorrido e o conseqüente cancelamento do auto de infração, bem como protesta pela juntada posterior de quais documentos adicionais comprobatórios.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, do que deve ser conhecido.

PRELIMINAR

A recorrente pugna pelo reconhecimento de nulidade por ofensa ao artigo 142 do CTN, em razão de autuação não amparada por laudo técnico, bem como defende que há vício por ausência de fundamentação na reclassificação fiscal dos seus produtos.

Sustenta que não houve, por parte da autoridade lançadora, “qualquer esforço em verificar a ocorrência do fato gerador e em determinar a matéria tributável”, sendo que a fiscalização “desconsiderou a classificação fiscal realizada pela Recorrente com base em meras presunções”.

Não assiste razão à recorrente.

A classificação fiscal é atividade jurídica consistente no enquadramento de produto na Posição NCM, a partir da aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (“RGI/SH”), cuja competência é atribuída aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.

Se a autoridade fiscal não encontra qualquer dúvida da finalidade e das características essenciais dos produtos da recorrente, capaz de ensejar a necessidade de elaboração de laudo técnico, para dirimir eventual dúvida em relação à sua classificação fiscal (matéria jurídica), o lançamento terá como base os demais elementos constantes no autos, aptos

a utilização das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado, como ocorreu no caso, de modo a proporcionar convicção sobre a classificação correta.

Nesse sentido:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PERÍCIA. ATIVIDADES DISTINTAS. A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.”

(Processo nº 10480.721363/2016-56, Acórdão nº 3301-009.025, sessão de 21.10.2020, Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes)

Com efeito, a competência para efetuar a classificação fiscal é do Auditor-Fiscal, nos termos do Parecer Normativo nº 6, de 2018, não se tratando de aspecto a ser dirimido mediante laudo técnico pericial.

Quanto à alegada carência de motivação, é entendimento consolidado neste Conselho de que não há nulidade do lançamento quando não presente vício que possa resultar em prejuízo à eficácia do ato ou ao exercício do contraditório e ampla defesa. Os elementos do Termo de Verificação Fiscal são suficientemente motivados para o exercício do direito da recorrente, logo não há vício que permita o acolhimento da nulidade.

O procedimento administrativo foi cumprido sem incorreções, em vista que a autoridade fiscal reuniu as provas necessárias para seu convencimento e para materializar a infração descrita na peça acusatória fiscal, quais sejam pesquisas, documentos fiscais, informações e documentos fornecidos pela própria recorrente, inclusive a partir de respostas às intimações feitas pela autoridade fiscal.

Outrossim, ainda sobre as classificações fiscais dos produtos, a nulidade dar-se-ia, somente, na situação de indicação de código fiscal inexistente ou incompleto ou ausência da classificação que a autoridade fiscal indicasse como correta. A discordância da interpretação das normas para determinação da classificação é matéria de mérito, o que de nenhuma maneira ensejaria a declaração de nulidade do lançamento.

A recorrente busca a nulidade por não concordar com a classificação fiscal determinada pela autoridade fiscal. Essa questão resolve-se no mérito, do que resta rejeitar tal matéria em preliminar.

Ademais, afirma a recorrente que “*não foi feita a reclassificação dos produtos, na Nomenclatura Comum do Mercosul (“NCM”), tendo a Fiscalização se limitado a, quando muito, “sugerir” NCMs, sem desenvolver a fundamentação para tanto, atribuindo-se à Recorrente o ônus probatório que incumbe à Fiscalização*”.

A defesa apega-se ao termo “sugestão”, utilizado no Termo de Verificação Fiscal, quanto à correta classificação fiscal dos produtos “carne temperada” e “tortas”. O que a fiscalização afirmou é que, no seu entendimento, a utilização equivocada de classificação beneficiada com alíquota zero seria suficiente para impor a infração e que efetuou, de fato, a reclassificação dos produtos, sugerindo que, caso houvesse discordância deste entendimento, se buscase o pronunciamento definitivo da Administração Tributária através da formulação de processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.057, de 2021.

A referência à formulação de processo de consulta não se caracteriza como inversão do ônus da prova.

A recorrente entoa que “*não poderia a Fiscalização e nem a r. decisão a quo terem ignorado os posicionamentos técnicos exarados pelo INT, pois estes devem ser considerados em suas competências técnicas*” e reproduz o *caput* do art. 106, da Lei nº 4.502, de 1964, cujo texto também consta do art. 30, do Decreto nº 70.235, de 1972, vejamos:

Art. 106. Os laudos do Laboratório Nacional de Análises e do Instituto Nacional de Tecnologia, nos aspectos técnicos de competência desses órgãos, serão adotados pela Administração, nos processos fiscais, como nas consultas, salvo se comprovada sua improcedência perante a autoridade julgadora.

O Parecer Normativo nº 6, de 2018, sobre o tema, bem esclarece:

“III - Da análise de aspectos técnicos de produtos a serem classificados na NCM

25. Para que a autoridade tributária e aduaneira tenha condições de determinar o correto código de classificação fiscal, muitas vezes é necessário recorrer a profissionais que tenham conhecimentos técnicos para identificar de maneira precisa a mercadoria sob análise, mediante realização de exame pericial.

26. Com base no inciso I do parágrafo único do art. 813 do Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro (RA), a RFB emitiu a Instrução Normativa RFB nº 1063, de 10 de agosto de 2010, e a Instrução Normativa RFB nº 1800, de 21 de março de 2018, que dispõem sobre procedimentos a serem adotados nas situações em que for necessária a emissão de laudo técnico resultante de exame laboratorial de mercadoria importada ou a exportar.

27. Considerando o que prevê o art. 108, inciso I, do CTN, as disposições constantes das Instruções Normativas acima citadas **devem** ser utilizadas, no que couber, nas situações em que for necessária a emissão de laudo ou parecer que seja de interesse para atividades de fiscalização ou de julgamento relativos a tributos internos administrados pela RFB.

28. O artigo 32 da Instrução Normativa RFB nº 1.800, de 2018, que abrange procedimentos realizados sem a formalização de processo administrativo fiscal, prevê que os laudos não podem conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da NCM.

29. No âmbito do processo administrativo fiscal, o limite entre a competência da RFB e a dos profissionais técnicos está disciplinada no § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que prevê que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a impropriedade desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

(...)

30. Os dispositivos citados nos dois itens anteriores não deixam dúvidas: enquanto as características técnicas devem ser delineadas por profissional com conhecimento específico, **a classificação fiscal, com base na aplicação de regras internacionais, é de competência legal da RFB.**

31. Aos profissionais técnicos cabe detectar nuances na composição e outras características do produto que seria impossível discernir sem o devido conhecimento profissional específico.

32. Os aspectos técnicos a serem esclarecidos por meio de laudos e pareceres correspondem às **características dos produtos**. Note-se que a RFB exige, para a análise de consulta a respeito de classificação fiscal, que o interessado apresente várias informações, tais como: forma ou formato (líquido, pó, escamas, blocos, chapas, tubos, perfis, entre outros); apresentação e tipo de embalagem (a granel, tambores, caixas, sacos, doses, entre outros); matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume; função principal e secundária, princípio e descrição do funcionamento; aplicação, uso ou emprego; processo detalhado de obtenção.

33. Os aspectos mencionados no item 32 correspondem a **questões de fato**, cuja determinação é baseada na aplicação de conhecimentos científicos de disciplinas como física, química e engenharia. Quando há dúvida a esse respeito, este é precisamente o campo de atuação do profissional técnico que elaborará laudo ou parecer que se restringirá a analisar aspectos verdadeiramente técnicos e, em geral, suas conclusões são adotadas sem que haja controvérsias.

34. Entretanto, observa-se que, em processos que discutem classificação fiscal, é comum a juntada de laudos ou pareceres que contêm, de maneira direta ou indireta, a indicação de como a mercadoria deve ser classificada na NCM, para fins tributários e aduaneiros. Como já visto, tal procedimento exorbita dos limites da análise técnica efetuada por peritos.

35. De acordo com o já transcrito art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, os laudos ou pareceres serão adotados pelas autoridades tributárias e aduaneiras nos

aspectos técnicos da competência de quem os emitiu. Em se tratando de identificação de produtos para fins de classificação fiscal, os laudos ou pareceres são assinados por peritos capacitados em áreas como química ou engenharia. Muitas vezes, porém, os autores destes documentos registram entendimentos baseados em aspectos econômicos e comerciais, situações em que esses entendimentos não podem ser aceitos, na parte em que exorbitem do escopo da identificação de produtos para fins de classificação fiscal e da área de especialização dos signatários.

36. O Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco autoriza a adoção de laudos ou pareceres na parte em que eventualmente contenham pronunciamentos baseados em meros pontos de vista defendidos pelo sujeito passivo, ou em simples verificação documental, sem a realização de análise técnica que corrobore as conclusões apresentadas.

37. **Dessa maneira, analisando-se a legislação específica de classificação fiscal de mercadorias, caso seja possível concluir que as características técnicas do produto fazem com que ele se enquadre no código NCM "A", este deve prevalecer, ainda que o profissional técnico tenha utilizado, na identificação do produto, um termo que conste do texto do código NCM "B".** (destaquei)

Ainda, sustenta que a fiscalização não detalhou a utilização das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, utilizando as NESH como primeira e principal fonte, enquanto sua aplicação deve ser meramente subsidiária.

O Decreto nº 435, de 1992, que aprova as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, assim determina:

Art. 1º São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto.

Parágrafo único. **As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado,** anexas à Convenção Internacional de mesmo nome. (destaquei)

No mesmo sentido, o Decreto nº 7.212, de 2010, que, entre outras matérias, regulamenta a classificação fiscal de produtos, traz o seguinte:

TÍTULO III

DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 17. **As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH**, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, **constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação** do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

A recorrente, evidentemente, entende que o “elemento subsidiário” representa algo de menor importância, de modo que o destaque atribuído pelo TVF às NESH pudesse representar afronta às Regras Gerais de Interpretação. Não é possível encontrar tal afronta, tanto que a recorrente não é capaz de apontar qualquer prejuízo causado no alegado protagonismo das NESH em seus produtos reclassificados, apenas discorre vagamente que *“a NESH deve servir para esclarecer conceitos, mas nunca ser usada para se contrapor à interpretação baseada nas RGI”*.

Revisito a Lei nº 4.502, de 1964, que estabelece que:

CAPÍTULO III

Da Classificação dos Produtos

Art. 10. Na Tabela anexa, os produtos estão classificados em alíneas, capítulos, subcapítulos, posições e incisos.

§ 1º **O código numérico e o texto relativo aos capítulos e posições correspondem aos usados pela nomenclatura aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas.**

§ 2º As Posições não reproduzidas na Tabela correspondem a produtos não sujeitos ao imposto.

§ 3º Quando uma posição figurar na Tabela com redação diferente da usada pela Nomenclatura de Bruxelas, entende-se que o novo texto restringe o conteúdo da referida posição.

(...)

Art. 12. **As Notas Explicativas da Nomenclatura referida no § 1º do artigo 10, atualizada até junho de 1966, constituem elementos de informação para a correta interpretação das Notas e do texto das Posições constantes da Tabela Anexa.** (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966) (destaquei)

Da leitura dos dispositivos legais reproduzidos conclui-se que a autoridade fiscal não recai em vício pela aplicação das NESH ao caso. Pelo contrário, as RGI não podem ser

interpretadas de forma dissonante do que consta nas NESH, tendo em vista que compete ao Conselho de Cooperação Aduaneira (atualmente OMA - Organização Mundial das Aduanas) definir parâmetros e orientações para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Com efeito, a norma determina que as NESH possuem caráter fundamental para determinação da classificação fiscal de produtos e isso foi observado pelo procedimento fiscal.

Por fim, a recorrente entende que há à necessidade de aplicação do artigo 112 do CTN, que estabelece que a fiscalização deve interpretar de forma favorável ao contribuinte quando houver dúvida sobre aspectos factuais da situação. O artigo citado assim determina:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Não se encontra presente, seja no Termo de Verificação Fiscal, seja na decisão recorrida, qualquer dúvida quanto à capitulação legal do fato, quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, tampouco quanto à autoria ou natureza da penalidade aplicável. A mera divergência de direito acerca da interpretação das normas afeitas à classificação fiscal não enseja a aplicação do art. 112 do CTN.

Por não se caracterizarem como nulidades, as preliminares aventadas não podem ser acolhidas.

MÉRITO

1) CLASSIFICAÇÃO DAS CARNES TEMPERADAS

A recorrente entende possuir direito a usufruir da alíquota zero de PIS/COFINS nas comercializações de carnes de suínos e aves inseridas no Capítulo 2 da NCM, em virtude do disposto no art. 1º, XIX, “b”, da Lei nº 10.925, de 2004. Entretanto, a fiscalização verificou que os produtos se referem, efetivamente, a preparações de carnes, o que deslocaria a classificação para o Capítulo 16 da NCM.

A respeito do argumento de que as NESH devam servir apenas como elemento secundário, trago a análise do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, no Acórdão nº 3402-009.900, relator do voto vencido, em julgamento decidido com base no então art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020:

“Inicialmente, trato do primeiro argumento do contribuinte, no sentido de que, para a correta classificação da mercadoria, deve-se partir das RGI-SH, e não diretamente a partir da NESH. Na verdade, não existe uma sequência predeterminada para aplicação da legislação, esta deve se dar de forma conjunta e harmônica, com a utilização dos critérios de interpretação das leis, das regras de Hermenêutica, a fim de evitar o conflito de normas, tal como a regra de que a norma mais específica deve prevalecer sobre a mais genérica.

Dessa forma, tanto a aplicação das Regras Gerais de Interpretação (RGI) quanto das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) deve ocorrer de acordo com a lei e com as regras do Direito.”

Ademais, as NESH estabelecem o alcance e o conteúdo da NCM, pelo que devem ser obrigatoriamente observadas, para que se realize a correta classificação de mercadorias¹.

Pois bem.

A matéria já foi exaustivamente discutida no âmbito deste Conselho, com posições a favor, como nos Acórdãos nºs 3302-013.839 e 3402-009.900, e contrários à recorrente, como nos Acórdãos nºs 3201-005.721, 3201-005.723, 3201-005.724, 3201-005.725 e, mais recentes, 3202-001.954, 3401-013.398, 3401-013.399, 3401-013.400 e 3401-013.402.

De modo diverso da recorrente, com fulcro no princípio do livre convencimento motivado, entendo que os trechos da NESH, reproduzidos pelo TVF (fls. 1048/1049), são precisos e relevantes para motivar a correta classificação:

“Ocorre que nas Notas Explicativas do Capítulo 2 da NCM consta:

Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16.

Apenas se compreendem neste Capítulo [2] as carnes e miudezas que se apresentem nas seguintes formas, mesmo que tenham sido submetidas a um ligeiro tratamento térmico pela água quente ou pelo vapor (por exemplo, escaldadas ou descoradas), mas não cozidas:

- 1) Frescas (isto é, no estado natural), mesmo salpicadas de sal com o fim de lhes assegurar a conservação durante o transporte.***
- 2) Refrigeradas, isto é, resfriadas geralmente até cerca de 0 °C, sem atingir o congelamento.***
- 3) Congeladas, isto é, refrigeradas abaixo do seu ponto de congelamento, até ao congelamento completo.***
- 4) Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas (fumadas).***

As carnes e miudezas levemente polvilhadas com açúcar ou salpicadas com água açucarada incluem-se também neste Capítulo.

¹ Acórdão nº 3201-005.721, Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

Até este ponto aparenta ter razão a fiscalizada, pois informou na resposta à Intimação n.º 2 que “*De forma geral, em relação ao estágio de preparo, a empresa indica que os produtos listados consistem em produtos in natura (não cozidos), que não estão prontos para consumo, com exceção do escondidinho de carne moída, que consiste em produto pré-assado e pré-cozido. No que se refere à apresentação, a empresa indica que todos os produtos listados são apresentados congelados*” (fl. 226). Entretanto, a NESH do Capítulo 2 prossegue:

As carnes e miudezas, pelo contrário, incluem-se no Capítulo 16, quando se apresentem:

...

b) Cozidas de qualquer maneira (cozidas na água, grelhadas, fritas ou assadas), ou preparadas de outro modo, ou conservadas por qualquer processo não mencionado neste Capítulo, compreendendo as simplesmente revestidas de massa ou de pão ralado (panados), as trufadas ou temperadas (por exemplo, com sal e pimenta), incluindo a pasta de fígado (posição 16.02).

O Capítulo 16 trata das *Preparações de carne, peixes, crustáceos, moluscos, outros invertebrados aquáticos ou de insetos*. A Nota Explicativa da posição 1602 traz que

Estão, entre outros, incluídos nesta posição:

...

3) As carnes e miudezas de qualquer espécie, preparadas ou conservadas por qualquer processo não previsto no Capítulo 2 ou na posição 05.04, incluindo as simplesmente revestidas de pasta ou de pão ralado (panados), trufados ou temperadas (por exemplo, com sal e pimenta) ou ainda finamente homogeneizadas (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo, n.º 4).

Por conseguinte, para as carnes de aves e suínos serem classificadas no Capítulo 2 podem receber somente sal – ou até levemente polvilhadas com açúcar – para fins de conservação apenas. Se passarem por qualquer processo de preparação diverso daqueles citados no Capítulo 2 (refrigeração, congelamento ou salgamento) são explicitamente dali excluídas para algum item sob a posição 1602, a depender do animal de origem.

É o caso das carnes aqui tratadas. Segundo a composição informada pelo contribuinte, além do sal, os produtos recebem temperos e condimentos como pimentas, ervas, coentro, alho, páprica, cravo, noz moscada, castanha, tomate, cebola, vinagre, aipo, manteiga, vinho, azeite, shoyu, chimichurri, etc., e são adicionados de derivados de soja e leite, maltodextrina, estabilizante, realçador de sabor, aromatizante, estabilizante, acidulante, antioxidante e outras substâncias. Isto demonstra não se tratar simplesmente de *carnes refrigeradas ou congeladas* (texto das posições 0203 e 0207) mas sim de carnes preparadas com

temperos e aditivos alimentares, as *preparações de carne* do texto da posição 1602 em que devem ser classificadas.” (destaques no original)

Nesta seara, o Acórdão nº 3201-005.724, de relatoria do Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, traz valiosa explicação, que adoto como minhas as suas razões de decidir:

“A coletânea dos pareceres de classificação do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), denominada atualmente de Organização Mundial de Adunas (OMA), traduzida e publicada no Brasil pela Receita Federal do Brasil (RFB), possui o seguinte parecer:

0210.99

1. Cortes de frango (carne de aves da espécie Gallus domesticus), impregnados ou injetados em todas as suas partes com sal de mesa e submetidos a congelamento profundo, com um teor em sal de 1,2% ou mais, sem exceder a 3%, em peso, próprios para a alimentação humana. Aplicação das RGI 1 e 6.

Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 24.12.2018, (DOU de 27.12.2018)

O parecer ilustra que a carne foi impregnada apenas com sal e, por isso, a classificação no capítulo 02 do SH.

Ocorre que da leitura dos autos verifica-se que as carnes comercializadas pela Recorrente são do tipo impregnadas com sal e outros condimentos. (...)

(...)

Assim, confirmo o entendimento da fiscalização de que as carnes e miudezas, quando temperadas com algo a mais do que apenas sal, incluem-se no capítulo 16, independente de modificação do seu estado “in natura”.

A Coletânea dos Pareceres de Classificação adotados pelo Comitê do Sistema Harmonizado (CSH) da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), aprovada pela Instrução Normativa RFB nº 1.459, de 2014, posteriormente atualizada através da IN RFB nº 1.747, de 2017, IN RFB nº 1.859, de 2018, IN RFB nº 1.926, de 2020, e IN RFB nº 2.171, de 2024, portanto, demonstra os requisitos para classificação no capítulo 2, o que evidentemente não compreende os produtos ora analisados.

A Receita Federal, de longa data, expressa esse entendimento, como se pode verificar nas Soluções de Consulta nºs 2/2001, 71/2001, 85/2001, 13/2005 e 28/2008 da Diana/6ª RF, cujas ementas passo a transcrever:

“Decisão SRRF/6ªRF/DIANA Nº 2, de 19 de janeiro de 2001

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Código TIPI - Mercadoria

1602.32.00 Frango inteiro com os miúdos, congelado e temperado.

1602.32.00 Carcaça de frango temperada.

0207.14.00 Carne de frango mecanicamente separada dos ossos.

Dispositivos Legais: Decreto 97.409 de 23/12/88, D.O.U. de 28/12/88. Decreto 435 de 27/01/92, D.O.U. de 28/01/92. Decreto 2092 de 10/12/96, D.O.U. de 11/12/96. Decreto 2.292 de 04/08/97, D.O.U. de 05/08/97. Decreto 2.376 de 12/11/97, D.O.U. de 13/11/97. Instrução Normativa SRF 64 de 21/12/95, D.O.U. de 26/12/95. Instrução Normativa 123 de 22/10/98, D.O.U. de 21/11/98. Instrução Normativa SRF 5 de 18/01/99, D.O.U. de 27/01/99. Instrução Normativa 54 de 21/05/99, D.O.U. de 24/05/99. **RGI 1 (texto da posição 1602 e da posição 0207). RGI 6 (texto das subposições 1602.32 e 0207.14). NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - Seção I do Capítulo 02).**”

“Decisão SRRF/6ªRF/DIANA Nº 71, de 25 de outubro de 2001

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Código TIPI - Mercadoria

1602.32.00 Meio da asa de frango temperada e congelada.

1602.32.00 Coxinha da asa de frango temperada e congelada.

1602.32.00 Hambúrguer de frango empanado, temperado e congelado.

Dispositivos Legais: Decreto 97.409 de 23/12/88, Decreto 435 de 27/01/92, Decreto 2.376 de 12/11/97, Decreto 2.624 de 12/06/98, Decreto 2.960 de 12/02/99, Decreto 3.212 de 19/10/99, Decreto 3.376 de 02/03/00, Decreto 3.638 de 23/10/00, Decreto 3.704 de 27/12/00, Decreto 3.777 de 23/03/2001, Instrução Normativa 123 de 22/10/98, Instrução Normativa SRF 5 de 18/01/99, Instrução Normativa 54 de 21/05/99, Instrução Normativa SRF 59/00, Instrução Normativa SRF 95 de 10/10/00, **RGI 1 (texto da posição 1602). RGI 6 (texto da subposição 1602.3). NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - do Capítulo 02 e Capítulo 16, NESH da posição 1602).**”

“SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6ª RF/DIANA Nº 85, de 22 de novembro de 2001

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Código TIPI - Mercadoria

1602.32.00 Coxa/Sobrecoxa de frango com tempero suave e congelada.

1602.32.00 Filé de peito de frango, com tempero suave e congelado.

(...)”

“SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6ª RF/DIANA Nº 13, de 5 de abril de 2005

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: CÓDIGO TIPI – MERCADORIA

1602.32.00 – Coxas, sobre coxas, asas e dorsos de frango, temperados e congelados, acondicionados em embalagem plástica e de peso líquido de 1 Kg, nome comercial “frango a passarinho temperado”, marca Pif Paf.

(...)”

“Solução de Consulta nº 28 - SRRF/6ª RF/Diana, de 26 de maio de 2008

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPI - Mercadoria

1602.32.00 Medalhão de peito de frango com bacon e temperos diversos, congelado e embalado em caixas com seis unidades cada.”

Resta, pois, sem qualquer dúvida, que os produtos temperados (exceto com certa quantidade de sal) devem ser excluídos do Capítulo 2 para serem classificados no Capítulo 16.

Com efeito, nego provimento.

2) CLASSIFICAÇÃO DOS KITS

A recorrente produz e monta kits e cestas de produtos que defende enquadrarem-se como “*sortidos acondicionados para venda a retalho*”, sendo, portanto, um elemento só.

A autoridade fiscal assim descreveu os fatos:

“Estes kits têm variada composição, desde uma bolsa e um produto – como o Kit Vitória composto por uma bolsa contendo um peru tradicional temperado – até por bolsas com vários produtos – como o Kit Glória da linha Premium, composto por uma bolsa térmica de viagem, uma bolsa térmica de mão, peru ao vinho espumante, pernil e lombo suíno temperado, pernil recheado de purê de maçã, minitender suíno, etc.

(...)”

Além disso, nos kits são encontradas Bolsa Térmica Viagem 29 litros, Bolsa Térmica Tiracolo 14 litros, Bolsa Térmica Carteiro 11 litros, Bolsa Térmica de Mão 5 litros, todas propagandeadas como lindas, exclusivas e colecionáveis, indicando que não servem apenas para transporte e acondicionamento temporário das carnes, mas são reutilizáveis com outros produtos ou para outras atividades e servem como forte atrativo de venda ao consumidor.

As bolsas térmicas, para efeitos de tributação, não podem ser classificadas conjuntamente aos produtos alimentares, eis que as embalagens que contenham mercadorias classificam-se com estas últimas somente quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento (Regra RGI/SH 5b). As bolsas devem ser classificadas isoladamente.”

A fiscalização traz que a Administração Tributária já definiu a questão na Solução de Consulta SRRF09/Diana nº 138, de 05/06/2008, consignando que “*cada componente deve ser classificado separadamente, na posição que lhes for adequada e de acordo com o regime que lhes for próprio*”, e mais, “*A sacola térmica não se constitui, nos termos da RGI/SH nº 5, uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que ora acondiciona. Trata-se de um artigo reutilizável e que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos*”, por fim conclui que “*deve também seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição 42.02*”.

A ementa da Solução de Consulta restou assim redigida:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPI Mercadoria

1601.00.00 Lingüiça de carne suína, apresentada embalada a vácuo em pacotes de 240g, componente de conjunto não caracterizado como "sortido" denominado "Kit Ave Maria".

1602.32.00 Frango temperado e congelado, peso aproximado de 2,9 a 3,1 kg, **componente de conjunto não caracterizado como "sortido"** denominado "Kit Ave Maria".

4202.92.00 Sacola térmica para acondicionamento de produtos alimentícios, com superfície exterior de PVC (policloreto de vinila) laminado, com alças, capacidade para 13 litros, **componente de conjunto não caracterizado como "sortido"** denominado "Kit Ave Maria".

Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (textos das posições 16.01, 16.02 e 42.02) e 6 (textos das subposições 1602.3, 1602.32, 4202.9 e 4202.92) da Tabela de Incidência do IPI/TIPI, aprovada pelo Dec. nº 6.006/2006, subsídios NESH, aprovadas pelo Dec. nº 435/92 e atualizadas pela IN/RFB nº 807/2008.” (destaquei)

Do mesmo modo do tópico anterior, este Conselho já se debruçou sobre a matéria em diversos processos da recorrente, contudo, este Relator não foi capaz de encontrar decisões favoráveis a ela. Passo a transcrever as ementas parciais afeitas ao tema:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KIT OU CONJUNTO FORMADO POR “CHESTER” MAIS BOLSA TÉRMICA.

O “KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO” descreve um conjunto de materiais que não se enquadram na condição de sortido para venda a retalho e sim em um conjunto de produtos que devem ter classificação fiscal individual, porque o item “BOLSA TERM TIRACOLO 430X320X120MM PERD” se refere a sacola térmica que não se constitui, nos termos da RGI/SH nº 5, a uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que ora acondiciona. Trata-se de um artigo reutilizável e que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, tendo capacidade, segundo as dimensões fornecidas, para mais de 16 litros. Desta forma, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição

42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico.

Assim, “CHESTER INTEIRO ELAB (CHT)”, com os temperos que fazem parte deste produto, classifica-se na posição 1602.32.00, e a sacola térmica, na posição 4202.92.00.

(Processo nº 11516.722531/2017-10, Acórdão nº 3402-009.900, Sessão de 27 de setembro de 2022, Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares)

“BOLSA TÉRMICA. CLASSIFICAÇÃO.

A “bolsa térmica” reutilizável que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, não consistindo de uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que acondiciona, deve ser classificada na posição 42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico.”

(Processo nº 10983.917659/2016-18, Acórdão nº 3201-005.723, Sessão de 25 de setembro de 2019, Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo)

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KIT OU CONJUNTO FORMADO POR "CHESTER" ALÉM DA BOLSA TÉRMICA. "KIT FELICIDADE PERDIGÃO" descreve um conjunto de materiais que não se enquadram na condição de sortido para venda a retalho e sim em um conjunto de produtos que devem ter classificação fiscal individual, porque o item “BOLSA TERM TIRACOLO 430X320X120MM PERD” se refere a sacola térmica que não se constitui, nos termos da RGI/SH nº 5, a uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que ora acondiciona. Trata-se de um artigo reutilizável e que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, tendo capacidade, segundo as dimensões fornecidas, para mais de 16 litros. Desta forma, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição 42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico. Assim, “CHESTER INTEIRO ELAB(CHT)”, com os temperos que fazem parte deste produto, classifica-se na posição 1602.32.00, e a sacola térmica, na posição 4202.92.00.”

(Processo nº 11516.722916/2017-87, Acórdão nº 3302-013.839, Sessão de 24 de outubro de 2023, Conselheira Mariel Orsi Gameiro)

Nesse sentido, em julgamento mais recente, esta turma, através do Acórdão nº 3202-001.954, de relatoria do Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, decidiu, por maioria de votos, manter a reclassificação fiscal atribuída pela autoridade tributária, cujas razões de decidir faço minhas e passo a reproduzir:

“Conforme a aludida SC, os produtos dos Kits em questão não se caracterizam como “sortido” para venda a retalho, se tratam de produtos independentes com

classificação fiscal específica, devendo cada produto ser classificado na posição específica da NCM para o referido produto.

Com efeito, a RGI/SH nº 3b) determina que *“Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e **as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho**, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da regra 3a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação”*. (destaque nosso)

No entanto, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), que constituem elementos subsidiários fundamentais para a correta interpretação do conteúdo das posições da Nomenclatura, assim dispõem acerca da RGI/SH nº 3b):

*“X) De acordo com a presente Regra, **as mercadorias que preenham, simultaneamente**, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como **“apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”**:*

a) serem compostas, pelo menos, de dois artigos diferentes que, à primeira vista, seriam suscetíveis de se incluírem em posições diferentes. Não seriam, portanto, considerados sortido, no sentido desta Regra, seis garfos para fondue, por exemplo.

b) serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou exercício de uma atividade determinada, c) serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos consumidores sem novo acondicionamento (em latas, caixas, panóplias, por exemplo).”

Conseqüentemente, **estas condições abrangem os sortidos que consistam, por exemplo, em diversos produtos alimentícios destinados a serem utilizados em conjunto para a confecção de uma refeição**. (destaque nosso)

Do exame do conjunto, constata-se que os artigos que o compõem o Kit classificam-se, a princípio, em posições diferentes da NCM e não devem ter novo acondicionamento para venda ao consumidor final, atendendo, assim, os itens “a” e “c” acima reproduzidos. Não obstante, o item “b”, não foi atendido, uma vez que a reunião dos produtos não ocorre com vistas a satisfazer uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada, vale dizer, os artigos não exercem uma função aliada ou complementar para se alcançar um objetivo específico, de sorte que cada componente deve ser classificado separadamente.

Dessa forma, conforme já assinalado, com base na fundamentação do tópico anterior, as carnes temperadas em questão se classificam no **capítulo 16**.

Já a bolsa ou sacola térmica, tendo em vista suas características, não é utilizada na composição ou preparação da refeição do kit e, nos termos da RGI/SH nº 5, **não** se constitui apenas em embalagem utilizada para o acondicionamento da

mercadoria. Cuida-se, na verdade, de um **artigo reutilizável**, ou seja, claramente suscetível de utilização repetida.

Sendo assim, conforme destacado pela autoridade fiscal no Relatório Fiscal, “*deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la no âmbito da posição 42.02, se confeccionada de plástico, que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico*”. (destaque no original)

Portanto, nego provimento ao recurso.

3) CLASSIFICAÇÃO DAS TORTAS E DOS ESCONDIDINHOS

A recorrente argumenta que comercializa alimentos à base de farinha, sujeitos à alíquota zero de PIS e COFINS, classificado como “*preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou de leite; produtos de pastelaria*” da posição 19.02.

A recorrente defende que as “tortas” e os “escondidinhos” assemelham-se a “pastéis de carne e de frango”, conforme expresso nas Soluções de Consulta COSIT nºs 98.186, de 2019, 98.215, de 2021, e Solução de Divergência Cosit nº 98.007, de 2019, aplicando-se a posição 19.02.

Tal posição refere-se a “*Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete (esparguete*), macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado*”. Percebe-se que esta posição diz respeito ao espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone, como exemplificadas no texto das Notas Explicativas da posição:

“As massas alimentícias da presente posição são produtos não fermentados, fabricados com sêmolos ou farinhas de trigo, milho, arroz, batata, etc.

Estas sêmolos ou farinhas (ou mistura de ambas) são, em primeiro lugar, misturadas com água e depois amassadas de forma a obter-se uma pasta, na qual se podem incorporar outros ingredientes (por exemplo, produtos hortícolas finamente picados, sucos ou purês de produtos hortícolas, ovos, leite, glúten, diástases, vitaminas, corantes e aromatizantes).

A massa, em seguida, é trabalhada (por exemplo, por passagem à fieira e corte; laminagem e recorte; compressão; moldagem ou aglomeração em tambores rotativos) no intuito de se obterem formas específicas e predeterminadas (por exemplo, tubos, fitas, filamentos, conchas, pérolas, grânulos, estrelas, cotovelos e letras). No decurso deste trabalho, pode adicionar-se uma pequena quantidade de óleo. Em geral, a essas formas corresponde o nome do produto acabado (por exemplo, **macarrão, talharim, espaguete, aletria**).

Para facilidade de transporte, de armazenagem e de conservação, em geral, estes produtos são dessecados antes da comercialização. Assim secos, tornam-se

quebradiços. Esta posição compreende também os produtos frescos (isto é úmidos ou por secar) e os produtos congelados, por exemplo, os **nhoques** frescos e os **raviólis** congelados.

As massas alimentícias desta posição podem ser cozidas, recheadas de carne, peixe, queijo ou de outras substâncias em qualquer proporção, ou preparadas de outra forma (apresentadas como pratos preparados, que contenham outros ingredientes, tais como produtos hortícolas, molho, carne). O cozimento tem por objetivo amolecer as massas, conservando-lhes a forma original.

As massas recheadas podem ser inteiramente fechadas (**ravióli**, por exemplo), abertas nas extremidades (**canelones**, por exemplo) ou, ainda, apresentar-se em camadas sobrepostas, tal como a **lasanha**.” (destaquei)

Conforme constatou a fiscalização, a partir de informação provida pela recorrente durante o procedimento, as tortas possuem fermentos químicos, o que desobedece ao texto das notas explicativas da posição 19.02. A fiscalização passa, então, à análise da posição 1905, que trata dos produtos de padaria e pastelaria, do que se conclui que a classificação adequada reside no código 1905.90.90.

Da mesma maneira que os itens anteriores, a matéria já foi objeto de julgamento neste Conselho, do que passo a reproduzir as ementas parciais:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. TORTA DE IOGURTE COM PALMITO E CATUPIRY.

Em relação às tortas, resta bastante óbvio que não se enquadram na classificação NCM 1902.20.00, cujo texto da posição 19.02 é “Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado”. Ora, uma torta de iogurte com palmito e catupiry não é uma massa alimentícia “tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone ou cuscuz”.

Logo, não há como ser classificada no código NCM 1902.20.00 - Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo).

A classificação fiscal correta é justamente aquela proposta pelas autoridades fiscais, na posição 19.05, cujo texto é “Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes”. Isso porque, ao contrário do que afirma o Recorrente, as tortas são produtos de pastelaria.”

(Processo nº 11516.722531/2017-10, Acórdão nº 3402-009.900, Sessão de 27 de setembro de 2022, Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares)

“TORTAS. CLASSIFICAÇÃO.

A classificação mais adequada para “torta” é na posição 19.05, conforme item 10 da NESH da posição.”

(Processo nº 11516.723608/2017-79, Acórdão nº 3201-005.725, Sessão de 25 de setembro de 2019, Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo)

Novamente, adoto como minhas as razões de decidir do Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, em seu voto condutor no Acórdão nº 3201-005.725:

O compêndio de ementas do centro de classificação fiscal de mercadorias (CECLAM) da Receita Federal do Brasil (RFB) possui uma Solução de Consulta para a posição 1902 do SH.

Massa alimentícia tipo macarrão, preparada com carnes bovina e de frango, no percentual total, em peso, inferior a 20%, produtos hortícolas e molho de ostras, cozida, congelada e acondicionada para venda a retalho em embalagem contendo 1.500g, denominada comercialmente “Yakisoba”. SC 194/2015 2ª Turma.

(Disponível para consulta:

<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacaofiscal-de-mercadorias/compendio-centro-de-classificacao-fiscalde-mercadorias-ceclam-2014>)

Como se percebe, trata-se de massa tipo macarrão que não se assemelha aos sanduíches e tortas da Recorrente. As mercadorias do capítulo 19 são aquelas provenientes de preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite; produtos de pastelaria.

(...)

A coletânea dos pareceres de classificação do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), denominada atualmente de Organização Mundial de Adunas (OMA), traduzida e publicada no Brasil pela Receita Federal do Brasil (RFB), possui os seguintes pareceres:

1602.50

1. Sanduíches acompanhados de batatas fritas prontos para serem requentados em fornos micro-ondas, compostos de um hambúrguer (com um pãozinho), de um cheeseburger (com um pãozinho) ou de uma fatia de rosbife (com um pãozinho), cada qual com mais de 20 % em peso de carne, embalado para venda a retalho com uma porção de batatas fritas. Aplicação da RGI 3 b).

1905.90

1. Bolo de queijo fresco (congelado) constituído por uma guarnição (90 % em peso) composta principalmente de creme de leite, queijo fresco, leite e açúcar, colocada sobre uma massa de bolo cozida no forno (10 % em peso), feita à base de manteiga, farinha, açúcar e ovos.

Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 24.12.2018, (DOU de 27.12.2018)”

Portanto, correta a reclassificação dos produtos “tortas” da recorrente.

Ainda, a recorrente comercializou produtos anunciados como “escondidinho”, com variação de recheios em calabresa, carne moída e frango, classificando-os, também, na NCM 1902.20.00, relativa a massas alimentícias e submetendo as vendas à incidência a alíquota zero, nos termos do art. 1º, XVIII, da Lei nº 10.925, de 2004.

Segundo informações da recorrente, os produtos não são feitos de cereais ou farinhas, a composição leva batata e mandioca/aipim cozidos diretamente, como “purê” (fl. 1046).

A autoridade fiscal traz a manifestação da Administração Tributária, a respeito da classificação fiscal dos “escondidinhos”, expressa na Solução de Consulta Cosit nº 98.192, de 2020:

“Código NCM: 2106.90.90

Mercadoria: Preparação alimentícia a base de aipim, leite, carne bovina (menos de 20% em peso), tomate, cebola, farinha de trigo e temperos, congelada, pronta para aquecer em forno, acondicionada para venda a retalho em bandejas de papel-cartão com 500 g de peso, denominada comercialmente como “escondidinho de molho de bolonhesa”.

Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (texto da posição 21.06) e 6 (texto da subposição 2106.90) e RGC/NCM 1 (texto do item 2106.90.90) da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016; e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações posteriores.”

A Solução de Consulta conclui da seguinte maneira:

10. Como a mercadoria em análise é uma preparação alimentícia contendo carne (menos de 20% em peso), poderia ser cogitado classificá-la no Capítulo 16, “Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou outros invertebrados aquáticos”. Contudo, a Nota 2 do referido Capítulo circunscreve a este Capítulo apenas as preparações alimentícias com mais de 20% em peso de carne.

2.- As preparações alimentícias incluem-se no presente Capítulo, desde que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, de carne, de miudezas, de sangue, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação destes produtos. Quando essas preparações contiverem dois ou mais dos produtos acima mencionados, incluem-se na posição do Capítulo 16 correspondente ao componente predominante em peso. Estas disposições não se aplicam aos produtos recheados da posição 19.02, nem às preparações das posições 21.03 ou 21.04

11. Portanto, o escondidinho de molho de bolonhesa, não estando abrangido por posição mais específica da Nomenclatura, inclui-se na posição residual para preparações alimentícias 21.06, cujo texto assim dispõe:

Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

12. Com relação à subposição, por não corresponder ao texto da subposição 2106.10, classifica-se na subposição residual (2106.90). Em nível de desdobramentos regionais, por não corresponder aos textos dos itens 2106.90.10 a 2106.90.60, deve ser classificada no item 2106.90.90, que não se desdobra em subitem (...)"

Do mesmo modo, correta a reclassificação dos “escondidinhos” da recorrente.

Diante disso, nego provimento ao recurso neste tema.

4) DAS RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DE ATUALIZAÇÃO DE DEPÓSITO JUDICIAL

A recorrente considerou como operação tributável a alíquota zero as receitas financeiras da conta de resultado “570011 Provisão s/Juros de Depósitos Judic”, que agrega a atualização de depósitos judiciais vinculados a demandas trabalhistas, cíveis e tributárias em que é parte.

A autoridade fiscal entende que a tributação encontra respaldo no art. 1º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que estabelecem que as contribuições incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, bem como no art. 9º da Lei nº 9.718, de 1998, que dispõe que as variações monetárias dos direitos de crédito, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, serão consideradas como receitas para efeitos da legislação das contribuições.

Além disso, a fiscalização relatou que a atualização de depósitos judiciais não se enquadra em uma das exceções previstas no Decreto nº 8.426, de 2015, para tributação à alíquota zero:

Art. 1º **Ficam restabelecidas para 0,65%** (sessenta e cinco centésimos por cento) **e 4%**(quatro por cento), **respectivamente, as alíquotas da Contribuição** para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - **PIS/PASEP e da** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS incidentes sobre receitas financeiras**, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

§ 1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

§ 3º **Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio**, de: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

(...)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015. (destaquei)

Através da Solução de Consulta Cosit nº 166, de 2017, a Receita Federal se manifestou sobre o tema, cuja ementa para os tributos PIS e COFINS se reproduz abaixo:

“No âmbito da apuração da Cofins pelo regime não cumulativo, as variações monetárias ativas decorrentes de atualização de depósitos judiciais ou extrajudiciais devem ser reconhecidas, em regra, de acordo com o regime de competência.

A regra geral é aplicável quando não houver determinação legal expressa que condicione, necessariamente, a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante.

No caso de depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei nº 9.703, de 1998, considerando-se a existência de previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante, só se encontra caracterizada a ocorrência do fato gerador da Cofins apurada pelo regime não cumulativo: a) quando desta solução e na proporção que favorecer o contribuinte-depositante ou b) quando o levantamento do depósito com acréscimos se der por autorização administrativa ou judicial, antes daquela solução. A regra excepcional é aplicável quando houver determinação legal expressa que condicione, necessariamente, a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante.

Dispositivos legais: Lei nº 5.172, de 25 de 1966, art. 43; Lei nº 9.703, de 1998, art. 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º.”

A recorrente sustenta que a atualização dos depósitos não *“configuram efetiva receita para fins de tributação pelas contribuições, porquanto inexistente um ingresso definitivo no patrimônio dos contribuintes”* e que se deve reconhecer a autonomia entre conceitos contábeis e fiscais, deste modo, *“a mera atualização de depósitos judiciais não representa receita para fins de PIS e de COFINS”*.

Ademais, defende que, para efeitos da legislação das contribuições, as variações monetárias serão consideradas receitas financeiras apenas quando do levantamento do depósito, nesse sentido, “*as atualizações dos depósitos, antes de seu ingresso definitivo no patrimônio do contribuinte, estão fora do campo de incidência do PIS e da COFINS*”.

Sem razão a recorrente.

Vejam os que determina o art. 9º da Lei nº 9.718, de 1998:

Art. 9º **As variações monetárias dos direitos de crédito** e das obrigações do contribuinte, **em função** da taxa de câmbio ou **de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal** ou contratual **serão consideradas**, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, **da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas** ou despesas **financeiras**, conforme o caso.

Conforme bem constatou a decisão recorrida:

“86. Não se perca de vista que o depósito judicial é um direito de crédito do contribuinte, que ao final da lide, será utilizado para quitar a obrigação ou será devolvido ao depositante. Esse é o entendimento constante da Solução de Consulta -COSIT nº 157/2014:

15. Esses mesmos dispositivos respaldam a permanência dos valores depositados como elementos patrimoniais do depositante. Dessa forma, tanto para fins contábeis como para fins tributários, deve-se reconhecer qualquer montante depositado como bem suscetível de avaliação econômica e que não foi, de forma alguma, desincorporado do patrimônio do contribuinte.

16. Em verdade, o que se tem quando da realização do depósito é o que se denomina de fato patrimonial permutativo (não há qualquer modificação negativa ou desincorporação de patrimônio). Com efeito, o recurso em caixa será substituído pelo direito creditório relativo ao montante depositado que, no fim da lide, será: a) utilizado para fins de quitação da obrigação devida em caso de insucesso, ou, alternativamente, b) restituído ao depositante, sob a forma de disponibilidade, com o principal originalmente depositado sendo acrescido de atualização monetária, na forma legalmente prevista.”
(destaquei)

Portanto, é evidente que a Lei nº 9.718, de 1998, classifica as variações monetárias ativas decorrentes de atualização de depósitos judiciais como receita financeiras passíveis de incidência pelas contribuições.

A Solução de Consulta acima referida conclui o tema da seguinte maneira:

“22. Diante do exposto, conclui-se que:

22.1. No âmbito da apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, bem como da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo regime não cumulativo, **as**

variações monetárias ativas decorrentes de atualização de depósitos judiciais ou extrajudiciais devem ser reconhecidas, em regra, de acordo com o regime de competência;

22.2. A regra geral é aplicável quando não houver determinação legal expressa que condicione, necessariamente, a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante;

22.3. No caso de depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei nº 9.703, de 1998, considerando-se a existência de previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante, só se encontra caracterizada a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro real, bem como da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas pelo regime não cumulativo: a) quando desta solução e na proporção que favorecer o contribuinte-depositante ou b) quando o levantamento do depósito com acréscimos se der por autorização administrativa ou judicial, antes daquela solução; e

22.4. A regra excepcional é aplicável quando houver determinação legal expressa que condicione, necessariamente, a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante.” (destaquei)

Nesse sentido, só haverá condição suspensiva nos casos de depósitos efetuados com base na Lei nº 9.703, de 1998.

Com efeito, bem concluiu a autoridade fiscal (fl. 1056):

“Portanto, nenhuma das receitas financeiras reconhecidas na conta de resultado 570011 *Provisão s/Juros de Depósitos Judic* está sujeita à alíquota zero, há distinção apenas quanto ao momento de ocorrência do fato gerador das contribuições. As referentes à depósitos judiciais trabalhistas e cíveis são reconhecidas e tributadas mensalmente pelo regime de competência; aquelas referentes a lides tributárias são reconhecidas e tributadas no levantamento do depósito pelo encerramento do litígio.”

Deste modo, correta a incidência das contribuições sobre as receitas financeiras decorrentes de atualização dos depósitos judiciais.

5) DOS AJUSTES DE REDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA – RECEITA DE REDUÇÃO DE PASSIVO TRIBUTÁRIO

A recorrente aderiu ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT em relação aos débitos junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, com isso houve redução do passivo tributário, pela diminuição do valor dos juros, multas, encargos legais e honorários advocatícios.

Tal redução foi contabilizada em 30/09/2017 e 30/11/2017, através dos lançamentos 113515270 e 115014788 (Livro Diário fls. 1.005/1.006), em que foram reconhecidas as receitas nas contas “570010 Juros com Impostos a Recuperar” e “600153 Outras Receitas”, cujos históricos informam “REDUCAO PASSIVO ADESAO PERT-PGFN.-CRED. PREMIO IPI”. Nos mesmos lançamentos, reconheceram-se débitos de PIS/COFINS sobre aquelas receitas, com os históricos “PIS ADESAO PERT-PGFN-CRED PREMIO IPI-RED PASSIVO” e “COFINS ADESAO PERT-PGFN-CRED PREMI IPI-RED PASSIVO”.

Em março de 2018, após rever seu entendimento sobre a matéria, a recorrente informou, em sua EFD-Contribuições, estorno dos valores anteriormente reconhecidos como tributáveis pelas contribuições. Isso porque a recorrente defende que não existiu efetiva redução de passivo contábil, bem como não houve ingresso financeiro em definitivo ao seu patrimônio.

A autoridade fiscal entende que a redução do passivo se configura como receita da pessoa jurídica e apresenta o posicionamento da Receita Federal por meio da Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2019, cuja ementa em relação ao PIS e à COFINS transcreve-se:

“NÃO CUMULATIVIDADE. PROGRAMA ESPECIAL DE REGULAMENTAÇÃO TRIBUTÁRIA - PERT. REDUÇÃO DE ENCARGOS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa, compõe a base de cálculo da Cofins o valor da redução dos encargos – juros de mora e multas compensatórias - quando da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496, de 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º.”

A recorrente argumenta que é ilegítimo considerar a eventual redução de passivo tributário como receita sujeita à incidência das contribuições. Traz o julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que decidiu que a forma de registro contábil não determina a incidência tributária, e aponta que é papel exclusivo da lei.

Nesse sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2019, assim detalha a matéria:

“6. A Lei nº 13.496, de 2017, concede aos sujeitos passivos que aderirem ao PERT redução sobre determinadas parcelas (juros de mora e multas compensatórias) em diferentes percentuais, a depender das condições acordadas.

7. As parcelas relativas à mora e compensatórios devem ser contabilizadas segundo o regime de competência, devendo os registros serem pertinentes ao período a que se referem. Assim determina a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

Lei nº 6.404, de 1976

Escrituração

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar

métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

8. Assim, a cada período de inadimplência, devem, os contribuintes, reconhecer as parcelas respectivas, contabilizando-as a débito da conta de despesa operacional e à contrapartida da conta que registra o débito (passivo tributário).

9. As parcelas reduzidas pelo PERT – juros de mora e multas compensatórias – são dedutíveis como despesa operacional na determinação do Imposto de Renda – IR, conforme Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

(...)

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. (grifou-se).

10. À conta que registra o débito do tributo ou contribuição é adicionado o valor de tais encargos. Quando da adesão ao PERT, há uma “bonificação” em forma de redução desses juros e multas, ou seja, o passivo tributário é reduzido. A contrapartida deste saldo reduzido deve ser uma conta de receita. Evidentemente que caso na apropriação dos juros e multas compensatórias a empresa tenha aproveitado as despesas para redução da base de cálculo dos tributos, a reversão ou a recuperação dessas parcelas deverá compor a base de cálculo dos tributos no momento em que revertidas ou recuperadas.

11. A natureza da receita decorrente do perdão de dívidas dependerá da natureza da dívida que a gerou. Na hipótese de empréstimos ou financiamentos, e.g., ter-se-á uma receita financeira – como esclarece o Ato Declaratório SRF nº 85, de 27 de outubro de 1999, ao dispor sobre “a renegociação de dívidas do crédito rural nos termos da Lei nº 9.138, de 29 de novembro de 1995” (incidência prevista no art. 397 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – Regulamento de Imposto de Renda - RIR/2018). Tratando-se de dívidas perante fornecedores de mercadorias, estar-se-á diante de uma recuperação de custos, receita especificada no art. 441, inciso II, do RIR/2018. No caso de redução de multa e juros relativos a tributos, enquadra-se a receita nesse mesmo dispositivo do RIR/2018, como recuperação ou devolução de custo ou despesa. Transcreve-se esse dispositivo:

Decreto nº 9.580, de 2018 – RIR/2018 Art.

441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional:

(...)II - as recuperações ou as devoluções de custos, as deduções ou as provisões, quando dedutíveis; e

(...)

(...)

14. Conforme já informado, o reconhecimento dos juros de mora e multas compensatórios será realizado de acordo com o regime de competência. A redução desses encargos que já foram baixados como custo ou despesa e que foram revertidos em virtude de adesão ao PERT são incluídos na base de cálculo das contribuições em seus regimes de apuração não cumulativa, dado que se constituem em redução de obrigações (passivo tributário), configurando-se em receita da pessoa jurídica. Assim é o que disciplina a legislação acerca das contribuições (a Lei nº 10.637, de 2002, possui texto idêntico para a Contribuição para o PIS/Pasep):

Lei nº 10833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

14. Portanto, a recuperação de custos ou despesas que foram revertidos em razão de adesão ao PERT configura-se como receita da pessoa jurídica no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo tais valores serem inseridos nas bases de cálculo de ambas as exações.”

Com efeito, a conclusão é a de que no regime de apuração não cumulativa, a qual a recorrente está sujeita, deve compor a base de cálculo do PIS e da Cofins o valor da redução dos encargos de juros de mora e multas compensatórias, quando da adesão ao PERT, instituído pela Lei nº 13.496, de 2017.

Nesse sentido, não resta reforma a ser feita no procedimento fiscal e no acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por afastar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Redatora designada.

(I) Das provisões de juros sobre depósitos judiciais

Em que pese o respeito que nutro pelo Ilustre Relator, ousou divergir de seu posicionamento quanto aos depósitos judiciais cíveis e trabalhistas devem ter as suas respectivas variações monetárias incluídas na base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme o regime de competência.

Segundo a autoridade fiscal, ratificado pelo Ilustre Relator, foi *“constatado que algumas receitas financeiras que deveriam ter sido tributadas não constam como base de cálculo do PIS e da Cofins no 4º trimestre de 2015”*.

Intimada a esclarecer a respeito de determinada conta contábil referente a juros sobre depósito judicial, a Recorrente alegou que *“Para a conta de Juros com Depósitos Judiciais, cumpre esclarecer que os juros são submetidos à tributação quando ocorrer o levantamento do depósito judicial”*.

Ademais, alega a Recorrente que a Fiscalização procedeu à indevida interpretação de seu conteúdo e alcance das normas atinentes à matéria, na medida que, por exclusão, que todo e qualquer depósito judicial, que não os de natureza tributária, estariam sujeitos à tributação da variação monetária ativa.

Sustenta que os juros incidentes sobre depósitos judiciais, de qualquer natureza, não constituem receita nova, não se configurando a materialidade da tributação.

Considerando o conceito de receita e faturamento. Entendo assistir razão a Recorrente em partes.

Explico.

Primeiro, no inciso I do art. 195 da Constituição Federal estabeleceu-se, dentre as contribuições para a seguridade social, a possibilidade de serem instituídas contribuições sobre *“o faturamento”*. Depois disso, a Emenda Constitucional 20/98 estendeu a sua incidência para abarcar *“a receita ou o faturamento”*.

Com o advento da EC 20/98, não podemos nos deter, especificamente, ao que seja *“faturamento”*, pois ele é um conceito muito menos amplo do que *“receita”*, e toda e qualquer receita está inserida no campo de incidência das duas contribuições. Em outros termos, faturamento é espécie, do qual receita é gênero.

Sendo assim, as receitas tanto podem ser as contidas no faturamento quanto as manifestadas por outras vias e a partir de outros negócios jurídicos que não a compra e venda de mercadorias e a prestação de serviços.

E no que pese inovação trazida pela EC. 20/98 ao ampliar o campo de incidência das contribuições para a seguridade social, dado que neste ponto antes era limitado ao faturamento. E, outrossim, tenham as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 ampliado a base de cálculo do faturamento/receita bruta, para o total de receitas, não se pode afirmar que houve expansão do conteúdo e alcance do que se constitui como receita tributável para fins de tributação pelo PIS/COFINS.

À luz dos artigos 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, as contribuições têm “como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

A legislação tributária, todavia, não contém dispositivo que disponha sobre o conceito de receita tributável.

A Lei nº 6.404/76 (“*Lei das Sociedades por Ações*”) também não traz conceitos de receita ou despesa para fins tributários, porém do “Pronunciamento CPC 00 (R1) se pode extrair que:

- Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro”:

“4.25. Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:

(a) receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;

(b) despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.”

Daí, no que pese a Ciência Contábil tratar como receita qualquer efeito credor lançado em conta de resultado ao afirmar que assim podem ser consideradas todas as operações que produzem acréscimos ou decréscimos no patrimônio líquido.

As contribuições passaram a incidir sobre outros tipos de receita que, tal qual as geradas pelas atividades típicas (antigo conceito de faturamento/receita bruta), representam auferimento de renda pela realização de outras operações, desde que, também comuns à vida empresarial.

Para fins de tributação pelas contribuições- o PIS/COFINS incidem sobre as atividades típicas e outras operações, desde que, também comuns à vida empresarial.

No julgamento do Tema nº 1237 pelo Superior Tribunal de Justiça, sob o rito de Recursos Repetitivos, foi proferida decisão pela legitimidade na inclusão de valores de juros, calculados pela taxa SELIC ou outros índices, recebidos em face de repetição de indébito tributário, na devolução de depósitos judiciais ou nos pagamentos efetuados decorrentes de obrigações contratuais em atraso:

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS CALCULADOS PELA TAXA SELIC (OU OUTROS ÍNDICES) RECEBIDOS EM REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO, NA DEVOLUÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS OU NOS PAGAMENTOS EFETUADOS POR CLIENTES EM ATRASO.

1. Conforme a autonomia do Direito Tributário positivada no art. 109, do CTN, a definição dos efeitos tributários dos institutos de direito civil se submete à norma tributária. Sendo assim, quando se está a falar da percepção da verba por pessoas jurídicas, os juros, sejam moratórios (danos emergentes na repetição de indébito tributário ou lucros cessantes nas demais hipóteses como pagamentos de clientes em atraso), sejam remuneratórios (produto do capital investido ou devolução de depósitos judiciais), recebem classificação contábil tributária consoante a legislação em vigor que assim dispõe:

1.1. Os juros remuneratórios - categoria que abrange os juros SELIC incidentes na devolução dos depósitos judiciais - são Receitas Financeiras (remuneração do capital) integrantes do Lucro Operacional, consoante o disposto no art. 17, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e o art. 9º, da Lei n. 9.718/98, portanto integrantes do conceito maior de Receita Bruta Operacional.

1.2. Já os juros moratórios:

1.2.1. Se recebidos em face de repetição de indébito tributário - categoria que abrange os juros SELIC incidentes na repetição de indébito tributário - são, excepcionalmente, recuperações ou devoluções de custos (indenizações a título de danos emergentes) integrantes da Receita Bruta Operacional, consoante o disposto no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; e

1.2.2. Se auferidos nas demais hipóteses de inadimplemento - categoria que abrange os juros incidentes sobre os pagamentos efetuados por clientes em atraso - são Receitas Financeiras (indenizações a título de lucros cessantes) integrantes do Lucro Operacional, consoante o disposto

no art. 17, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e o art. 9º, da Lei n. 9.718/98, portanto integrantes do conceito maior de Receita Bruta Operacional.

2. Ainda que se entendesse inaplicável o disposto no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64, aos juros moratórios, subsistiria a aplicação do art. 17, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e do art. 9º, da Lei n. 9.718/98, que os classificaria como Receitas Financeiras, sendo que todas as Receitas Financeiras também integram o conceito maior de Receita Bruta Operacional.

3. Desta forma, a lei tributária estabelece expressamente que o aumento do valor do crédito das pessoas jurídicas contribuintes em razão da aplicação de determinada taxa de juros, seja ela qual for, por força de lei ou contrato, atrelada ou não a correção monetária (como o é a taxa SELIC), proveniente de ato lícito (remuneração) ou ilícito (mora) possui a natureza de Receita Bruta Operacional, assim ingressando na contabilidade das empresas para efeitos tributários.

Precedente repetitivo: REsp. n. 1.138.695 / SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.05.2013 e juízo de retratação julgado em em 26.04.2023.

4. Essa natureza jurídico-tributária dos juros (de mora ou remuneratórios) como Receita Bruta Operacional os coloca dentro da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sob os regimes cumulativo (base de cálculo Receita Bruta Operacional ou faturamento) e não cumulativo (base de cálculo Receita Bruta em sentido amplo ou total).

5. A condição dos juros de mora na repetição do indébito tributário como verba indenizatória a título de dano emergente - Temas nsº 808 e 962 da Repercussão Geral do STF, RE nº 855.091 e RE nº 1.063.187 e Tema nº 505/STJ, Juízo de Retratação no REsp. n. 1.138.695 / SC - pode lhes retirar a natureza jurídica de renda ou lucro, relevante para o IRPJ e para a CSLL, mas não lhes retira a natureza de Receita Bruta a qual é determinante para o deslinde da causa para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

6. Os temas sob exame já receberam inúmeros julgamentos no sentido da tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, a saber:

6.1. Quanto à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre os valores de juros recebidos em face de repetição de indébito tributário: AgInt no REsp. n. 2.078.075/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 26.02.2024; AgInt no REsp. n. 2.072.441/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26.02.2024; AgInt no REsp. n. 2.077.970/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 09.10.2023; AgInt no REsp. n. 2.048.559/RS, Primeira Turma, Rel. Min.

Benedito Gonçalves, julgado em 04.09.2023; AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.981.418/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28.08.2023;

AgInt no REsp. n. 2.048.949/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 26.06.2023; AgInt no REsp. n. 1.997.791/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 26.06.2023;

AgInt no AREsp. n. 1.928.961/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues, julgado em 02.05.2023; AgInt no REsp n. 1.960.914/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 09.05.2022; AgInt no REsp n. 1.983.647/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Manoel Erhardt (Desembargador Convocado do Trf5), julgado em 15.08.2022, dentre outros;

6.2. Quanto à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre os valores de juros recebidos na devolução de depósitos judiciais: AgInt no REsp. n. 2.081.723/RS , Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.02.2023; AgInt no REsp. n. 2.056.642/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 14.08.2023; AgInt no REsp. n. 1.921.174/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26.09.2022; AgInt no REsp. n. 1.967.695/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 09.05.2022; EDcl no AgInt no REsp. n. 1.916.374/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 20.06.2022; AgInt no REsp.

n. 1.973.486/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 09.05.2022; AgInt no REsp. n. 1.944.055/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 08.03.2022; EDcl no AgInt no REsp. n. 1.920.229/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.11.2021; EDcl no AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.922.734/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 22.11.2021; AgInt no REsp. n. 1.920.034/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 11.10.2021, dentre outros;

6.3. Quanto à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre os valores de juros auferidos nos pagamentos efetuados por clientes em atraso: AgInt no REsp. n. 2.052.035/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 21.08.2023; AgInt no REsp.

n. 2.053.675/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 02.10.2023; AgRg no REsp. n. 1.260.812/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.04.2016; AgRg no REsp. n.

1.461.557/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 16.09.2014, dentre outros.

7. Tese proposta para efeito de repetitivo proveniente do julgamento conjunto do REsp. n. 2.065.817/RJ, REsp. n. 2.075.276/RS, REsp. n. 2.068.697/RS, REsp. n. 2.116.065/SC e REsp. n. 2.109.512/PR: "Os valores de juros, calculados pela taxa SELIC ou outros índices, recebidos em face de repetição de indébito tributário, na devolução de depósitos judiciais ou nos pagamentos efetuados decorrentes de obrigações contratuais em atraso, por se caracterizarem como Receita Bruta Operacional, estão na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas e, por integrarem o conceito amplo de Receita Bruta, na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas".

8. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL provido.

A receita, objeto de incidência das contribuições, decorre de um negócio jurídico.

Todavia, no meu entendimento, a disponibilidade jurídica da receita que não se traduza em momento posterior em disponibilidade econômica não é fundamento válido a amparar a tributação pelo PIS/COFINS, pois receitas não recebidas não produzem a alteração patrimonial alcançada pela norma impositiva das contribuições.

Pois, havendo um negócio jurídico que confira ao contribuinte a percepção da receita, é neste momento, que se concretiza o fato gerador das contribuições, que se opera no mundo fático o fenômeno econômico revelador de capacidade contributiva alcançado pelo PIS/COFINS. Do contrário, tratar-se-ia de tributação sobre mera expectativa de receita e não sobre a realidade jurídica exteriorizada sob o nome de receita em ofensa ao critério material do tributo.

Digo isso, porque diferentemente do IRPJ (art. 43 do CTN), tratando-se de PIS/COFINS, inexistente previsão legal atribuindo à disponibilidade jurídica o status de fato gerador das contribuições.

Todavia, no âmbito do IRPJ, a imposição pode ser justificável, na medida que, a norma impositiva tem como foco orientar o confronto entre as receitas e dispêndios que afetam o patrimônio, elegendo-se a disponibilidade jurídica como critério de identificação da ocorrência da receita no tempo para fins de comparação com os dispêndios correlatos, os quais produzem conjuntamente a alteração patrimonial.

No caso IRPJ, a periodização da apuração do tributo é reduzido a períodos certos de tempo a tornar possível quantificação do acréscimo do patrimônio objeto de tributação.

Todavia, na esfera do PIS/COFINS, ao contrário do IRPJ, a receita é relevante em si mesma, como ente autônomo alcançado diretamente pela tributação, pois o ingresso da receita no patrimônio é imprescindível à configuração do fato gerador das contribuições, motivo pelo qual a contabilização das receitas pelo regime de caixa seria mais adequada.

No meu entender, admitir a tributação da disponibilidade ficta sobre a receita representa afronta ao critério temporal da hipótese de incidência das contribuições já que altera o momento da ocorrência do fato jurídico tributário, antecipando seus efeitos de forma definitiva.

Por isso, voto por dar parcial provimento ao presente tópico recursal para reconhecer que as variações monetárias decorrentes de depósito judiciais cíveis e trabalhistas se inserem na base de cálculo do PIS e da COFINS, no momento da disponibilidade econômica ou jurídica de tais depósitos- do recebimento do valor que vem a acrescentar ao patrimônio a Recorrente.

Por tudo, voto por dar parcial provimento ao presente Recurso para reconhecer que as variações monetárias decorrentes de depósito judiciais cíveis e trabalhistas se inserem na base de cálculo do PIS e da COFINS, no momento da disponibilidade econômica ou jurídica de tais depósitos- do recebimento do valor que venha a acrescentar ao patrimônio a Recorrente.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima