



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10983.909689/2021-18</b>  |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3402-012.738 – 3 <sup>a</sup> SEÇÃO/4 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 19 de agosto de 2025   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | BRF S.A  |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL   |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 31/01/2017 a 31/03/2017

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS E NORMAS APLICÁVEIS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.**

Inexiste nulidade em auto de infração lavrado pela autoridade fiscal competente com a descrição clara do fato objeto da autuação e com o apontamento da legislação aplicável ao caso.

**NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.**

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configurada nenhuma dessas hipóteses, não cabe a decretação de nulidade da decisão recorrida.

**DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE**

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

**AJUSTES PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. MULTA REGULAMENTAR. ART. 12, II, LEI 8.218/91. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE ILICITUDE.**

Não houve omissão ou prestação de informação incorreta na apresentação dos arquivos digitais pelo contribuinte. A negativa de direito sobre o

aproveitamento de créditos extemporâneos resulta na sua glosa e não em multa por omissão ou informação incorreta, deste modo, não há requisitos autorizadores para manutenção da multa regulamentar prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/91.

**CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

O conceito de insumo, para fins de reconhecimento de créditos da Cofins, na não-cumulatividade, deve ser considerado conforme estabelecido, de forma vinculante, pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, ou seja, atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

Por serem essenciais ou relevantes no processo produtivo de uma empresa agroindustrial, que atua notadamente na exploração de alimentos (carne bovina, suína e de aves), se caracterizam como insumos, havendo direito de apropriação de créditos da Cofins, as locações de uniformes para os trabalhadores manipuladores de alimentos e a contratação de serviço movimentação *cross docking*.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.**

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessas contribuições, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.**

A autoridade fiscal deve glosar crédito presumido da Cofins quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito.

**CRÉDITO SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS PARA REVENDA.**

Os custos com fretes referentes à aquisição de produtos adquiridos para revenda, contratados de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, geram direito a crédito da Cofins não cumulativa.

**CRÉDITO SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU COM CRÉDITO PRESUMIDO.**

Os custos com fretes sobre a aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com crédito presumido geram direito a crédito da Cofins não cumulativa, desde que estejam de acordo com o disposto na Súmula Carf 188.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REGIME DA COMPETÊNCIA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES E DEMONSTRATIVOS DO PERÍODO DO FATO GERADOR DO CRÉDITO.**

O creditamento extemporâneo das contribuições deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nos períodos de apuração relativos aos fatos geradores que lhes deram causa, e exige a retificação de declarações e demonstrativos, desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o crédito será utilizado ou requerido em pedido de ressarcimento.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 31/01/2017 a 31/03/2017

**ALUGUEL DE EMPILHADEIRA, CAMINHÃO MUNCK E TRANSPALETEIRA UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

Geram créditos da Cofins, o aluguel de empilhadeira, caminhão Munck e transpaleteira utilizados para movimentação de insumos e outros produtos, conforme disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003.

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

Período de apuração: 31/01/2017 a 31/03/2017

**DEPÓSITOS JUDICIAIS OU EXTRAJUDICIAIS CÍVEIS E TRABALHISTAS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.**

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. Excetuam-se as hipóteses em que houver determinação legal expressa que condicione, necessariamente, a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante.

No caso dos depósitos judiciais ou extrajudiciais cíveis e trabalhistas, inexiste previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante

depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante. Assim, a respectiva receita financeira deve ser incluída na base de cálculo da Cofins não cumulativa, observando-se o regime de competência.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 31/01/2017 a 31/03/2017

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS.**

A classificação fiscal dos produtos carnes e miudezas comestíveis enquadram-se no Capítulo 2 quando se apresentam nas formas frescas, refrigeradas, congeladas e salgadas, mesmo que tenham sido submetidas a um ligeiro tratamento térmico pela água quente ou pelo vapor (por exemplo, escaldadas ou descoradas), mas não cozidas.

**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 comprehende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico. Assim, “CHESTER INTERO 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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, em rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do Acórdão recorrido, e no mérito, em dar parcial

provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (I) **por unanimidade de votos**, para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas às despesas com: (i) serviços de locação de empilhadeiras, guindastes e *Munck*; (ii) serviços de administração de vestiário; (iii) serviços portuários na importação; (iv) fretes contratados após da liberação (desembarço) da mercadoria; (II) **por unanimidade de votos**, para: (i) reconhecer a possibilidade de aproveitamento dos créditos extemporâneos, independentemente de retificação de DACON, desde que os créditos não tenham sido utilizados em duplicidade, com a observação do Conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, que condicionava o reconhecimento dos créditos, ainda, à apuração conforme os percentuais de rateio do período de origem; (ii) permitir a apuração de crédito presumido, nos termos do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, e do art. 1º, inciso XIX, alínea a, da Lei nº 10.925, de 2004, quando os produtos vendidos no mercado interno resultarem em NCM diversa dos produtos adquiridos; (iii) permitir a apuração de crédito presumido, nos termos do art. 56 da Lei nº 12.350, de 2010, quando os produtos forem vendidos para exportação; (iv) afastar o lançamento da Contribuição para o PIS e da COFINS relativo à omissão de receitas decorrentes de variação monetária de depósitos judiciais; (v) afastar o lançamento da Contribuição para o PIS e da COFINS e da multa regulamentar imposta, relativa a infrações relacionadas à EFD-Contribuições; (III) **por maioria de votos**, para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas às despesas com: (i) *cross docking* e repaletização, vencidos, neste ponto, os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves e Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, que não revertiam essas glosas; (ii) locação de uniformes, vencido, neste ponto, o conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, que não revertia essa glosa; (IV) **por maioria de votos**, para: (i) afastar o lançamento relativo às carnes, cuja classificação deve ser mantida na posição adotada pela Recorrente (0207), vencido, neste ponto, o conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, que entendia que a classificação adotada pela Fiscalização estava correta; (ii) afastar o lançamento relativo aos “kit felicidade”, vencidos, neste ponto, os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves e Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, que entendiam que as classificações adotadas pela Fiscalização estavam corretas; e (iii) manter a glosa sobre a emissão do certificado Halal, vencidas, neste ponto, as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que revertiam essa glosa.

*Assinado Digitalmente*

**Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthäeler Dornelles** – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo Honório dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthäeler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 105-010.050, proferido pela 4<sup>a</sup> Turma da DRJ05 que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente os débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, e mantendo integralmente o valor lançado pela aplicação da multa regulamentar em virtude da apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

O v. Acórdão recorrido foi proferido com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/01/2017 a 31/03/2017 DIREITO CREDITÓRIO.COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização revela-se prescindível para a formação da convicção da Autoridade julgadora.

Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 31/01/2017 a 31/03/2017 MULTA REGULAMENTAR. OMISSÃO, INCORREÇÃO OU INEXATIDÃO NO PREENCHIMENTO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES.

O sujeito passivo que apresentar a EFD-Contribuições com inexatidões, incorreções ou omissões sujeita-se, a partir da vigência da Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, às multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFRAÇÃO OBJETIVA.

Constatado que os fatos, comprovadamente ocorridos, subsistem ao dispositivo legal que prevê a infração tributária, impõe-se a aplicação da multa correspondente, independentemente da intenção do agente.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Distintos os fatos, a base de cálculo e os próprios bens jurídicos tutelados por cada uma das normas penais, é inaplicável o princípio da consunção.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. NORMA COMPLEMENTAR DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

As orientações e definições contidas em atos normativos, por constituírem normas complementares da legislação tributária, devem ser seguidas pelas Autoridades Fiscais.

Assunto: Classificação de Mercadorias Período de apuração: 31/01/2017 a 31/03/2017 NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias - NESH estabelecem o alcance e o conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH, pelo que devem ser obrigatoriamente observadas para que se realize a correta classificação da mercadoria.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS. ORDEM DE APLICAÇÃO.

A primeira das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-SH prevê que a classificação de produtos na NCM é determinada de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 31/01/2017 a 31/03/2017 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REGIME DA COMPETÊNCIA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF DO PERÍODO DO FATO GERADOR DO CRÉDITO.

O creditamento extemporâneo das contribuições deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nos períodos de apuração relativos aos fatos geradores que lhes deram causa, e exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado ou requerido em pedido de ressarcimento.

DEPÓSITOS JUDICIAIS OU EXTRAJUDICIAIS CÍVEIS E TRABALHISTAS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. NORMA COMPLEMENTAR DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

As orientações e definições contidas em atos normativos, por constituírem normas complementares da legislação tributária, devem ser seguidas pelas Autoridades Fiscais.

Assunto: Classificação de Mercadorias Período de apuração: 31/01/2017 a 31/03/2017 NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias - NESH estabelecem o alcance e o conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH, pelo que devem ser obrigatoriamente observadas para que se realize a correta classificação da mercadoria.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS. ORDEM DE APLICAÇÃO.

A primeira das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-SH prevê que a classificação de produtos na NCM é determinada de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 31/01/2017 a 31/03/2017 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REGIME DA COMPETÊNCIA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF DO PERÍODO DO FATO GERADOR DO CRÉDITO.

O creditamento extemporâneo das contribuições deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nos períodos de apuração relativos aos fatos geradores que lhes deram causa, e exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado ou requerido em pedido de resarcimento.

DEPÓSITOS JUDICIAIS OU EXTRAJUDICIAIS CÍVEIS E TRABALHISTAS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

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. Excetuam-se as hipóteses em que houver determinação legal expressa que condicione, necessariamente, a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante.

No caso dos depósitos judiciais ou extrajudiciais cíveis e trabalhistas, inexiste previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante. Assim, a respectiva receita financeira deve ser incluída na base de cálculo da Cofins não cumulativa observando-se o regime de competência, sendo irrelevante, no caso desta contribuição, a efetiva disponibilidade de tal valor.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BEM NO MERCADO INTERNO. DIREITO DE CRÉDITO DETERMINADO EM FUNÇÃO DO BEM ADQUIRIDO.

Ante a ausência de previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorrido na aquisição de bens no mercado interno, o crédito apurado, no caso, decorre da técnica contábil e fiscal que integra tais despesas ao custo de aquisição do bem.

Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre o gasto com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

A Autoridade Fiscal deve glosar o crédito da Cofins informado pelo contribuinte quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS. CRÉDITO. INEXISTENTE.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

Gastos com a movimentação portuária (capatazia e estiva) na importação das mercadorias não geram direito a crédito da não cumulatividade da Cofins, por não estarem incluídos no cálculo do imposto de importação e não se caracterizarem como insumo na atividade produtiva da pessoa jurídica.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. ALUGUEL DE TERRENO. POSSIBILIDADE.

A legislação, ao tratar da possibilidade de apuração de crédito da Cofins em relação aos dispêndios com aluguéis de prédios, não fez qualquer restrição a que o prédio fosse edificado ou não, de modo que se pode concluir que o conceito de prédio abordado no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833,

de 2003, abrange tanto o prédio construído como uma área ou terreno sem quaisquer edificações CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS.

A apuração do crédito presumido do artigo 56 da Lei nº 12.350, de 2010, é vedada pelo seu § 1º quanto às aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrialize produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

**Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:**

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra a Contribuinte acima identificada que pretendem a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep relativas ao período de janeiro a março de 2017 (1º trimestre de 2017).

Segundo consta da Informação Fiscal nº 139/2021 EQAUD3/DRFBTU/SRRF09/RFB às folhas 1461/1747, o procedimento fiscal abrangeu a verificação dos créditos e dos débitos do PIS/Pasep e da Cofins apurados no referido período, tendo sido detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária e que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados na EFD-Contribuições. Assim, ao final dos trabalhos foram apurados saldos devedores em todos os meses do trimestre.

Nos Autos de Infração às folhas 1437/1455 relativo à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, as infrações apuradas foram assim descritas: “Insuficiência de Recolhimento”, “Omissão de Receita” e “Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente”.

Foi, ainda, lavrado Auto de Infração, às folhas 1456/1459, exigindo multa regulamentar em virtude da apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Quanto às glosas dos créditos do PIS e da Cofins apurados no regime da não cumulatividade, os Autuantes inicialmente ressaltam que na definição do conceito de insumo foram adotadas as disposições da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, publicada nos termos do §4º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, e do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17/12/2018, vinculante no âmbito da RFB, onde são apresentadas as repercussões do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) pelo Superior Tribunal de Justiça.

Passam, então, a discriminar as glosas efetuadas, indicadas a seguir conforme itens do Relatório Fiscal.

4.3.1.1 Crédito Presumido das Atividades Agroindustriais As Autoridades Fiscais relatam que no item 23 da Intimação Fiscal nº 75-2021/EQAUD3/DRFBTU/SRRF09/RFB (fls. 02/11) pediram esclarecimentos à Fiscalizada acerca da origem de quaisquer valores informados nos registros de ajustes de crédito da EFD-Contribuições (M110 e M510), informando todos os dados necessários.

Solicitou-se, também, informações sobre as aquisições enquadradas nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil - RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009, e nº 1.157, de 16 de maio de 2011, devendo-se considerar as novas disposições dadas pela IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, de mesma inteligência. Com base nas informações obtidas, tratam as glosas como segue.

4.3.1.1.1 Créditos Presumidos da Lei nº 10.925/2004 e IN RFB nº 660/2006 (IN RFB nº 1.911/2019) Consta da Informação Fiscal que:

A despeito das alterações na legislação que criaram microrregimes próprios associados às cadeias de produção de bovinos, de suínos e de aves, verificam-se ainda vigentes, créditos presumidos sob o pálio do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, que contemplam aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal. Nesse vértice, destacam-se no caso concreto os produtos processados do capítulo 16 da NCM.

(...) Compulsando as EFD-Contribuições, verifica-se que a Interessada apropriou créditos a título de aquisição para revenda, à alíquota de 0,99% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 4,56% para a Cofins. Tais aquisições estão detalhadas na aba “4.3.1.1.1” do arquivo não-paginável denominado “Detalhamento das Glosas” (fls. 1.435) e demonstram que foram computados nas escriturações créditos relativos à revenda de ovo comercial, lenha de eucalipto por peso, maravalha seca pinus para integrados e maravalha seca pinus p/integ enfardada. Com fulcro na legislação supratranscrita, em especial o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, tem-se clara a impossibilidade de créditos presumidos ora requeridos ao amparo de aquisições para revenda.

Ainda em relação ao ovo comercial, constatou-se ajustes de redução informados nas abas “RESUMO BLOCO M JAN-2017”, “Ajuste Bloco M - Fev-2017” e “Ajuste Bloco M - 03-2017” dos arquivos não pagináveis denominados “ITEM 23 01 2017 Registro M110 e M510.xlsx”, “ITEM 23 02 2017 Registro M110.xlsx” e “M510 ITEM 23 03 2017 Registro M110 e M510.xlsx” (fls. 639). Tais ajustes estão detalhados respectivamente nas abas “04”, “04” e “03” dos referidos arquivos não-pagináveis.

Visando cotejar as operações de revenda informadas nas EFD-Contribuições com os estornos para evitar a glosa indevida, buscou-se no arquivo de notas fiscais eletrônicas emitidas pela Interessada tais operações, obtendo-se a planilha identificada na aba “4.3.1.1.1” do arquivo não-paginável denominado “Planilhas Auxiliares” (fls. 1.434). No arquivo em questão há informações detalhadas das notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa, em especial o número da nota que foi indicado nas abas “04”, “04” e “03” dos arquivos não pagináveis denominados “ITEM 23 01 2017 Registro M110 e M510.xlsx”, “ITEM 23 02 2017 Registro M110.xlsx” e “M510 ITEM 23 03 2017 Registro M110 e M510.xlsx”, que detalham as devoluções de ovos.

Assim, foi possível constatar que nenhuma das notas fiscais de revenda de ovo comercial informadas nas EFD-Contribuições foi estornada, motivo pelo qual todas as aquisições para revenda cujo crédito presumido foi computado deve ser objeto das glosas a seguir sintetizadas:

(...)IV.III.1.1.2 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009 (IN 1.911/2019)Os Auditores Fiscais da RFB informam que no trimestre fiscalizado:

- a Contribuinte adquiriu carnes bovinas das posições 02.01 e 02.02 e as industrializou, sendo enquadrada no disposto no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058, de 2009, que vedava a apuração de crédito presumido para essa situação. Também o art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, excluía as carnes em tela da aplicação dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004.
- foram adquiridas carnes tributadas à alíquota zero, que se enquadram na Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, inciso XIX, alínea “a”, não sendo também possível haver créditos básicos à alíquota de 1,65% para PIS/Pasep ou de 7,6% para a Cofins.
- em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977 (art. 513 da IN RFB nº 1.911, de 2019), a Contribuinte não adquiriu bovinos vivos e não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058, de 2009.
- em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 977 (art. 520 da IN RFB nº 1.911, de 2019), os valores presentes na EFD-Contribuições relativos a créditos decorrentes da aquisição de carnes devem ser glosados porque esse crédito era vedado na situação da Contribuinte.

A Interessada, quando intimada a esclarecer como se operava o controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos – previsto no art. 14 e art. 15 da IN 977, de 2009 –, respondeu que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições dos bois vivos ...”. As Autoridades Fiscais acrescentam que a Interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Concluem que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, e uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apropriação.

Os Autuantes transcrevem a ementa da Solução de Consulta nº 46 - Cosit, de 17/01/2017, segundo a qual, para apuração do crédito presumido do art. 34 da Lei nº 12.058, exige-se que “a pessoa jurídica que pretende apurar o crédito presumido não utilize como matéria prima em seus processos industriais qualquer dos produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM”, o que exclui, de pronto, a pretensão da Contribuinte.

4.3.1.1.3 Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011 (IN RFB 1.911/2019)Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 1.157, de 2011, a Contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo (vedação mantida no Inciso I do § 2º do art. 523 da IN RFB 1.911, de

2019), qual seja: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05 e 2309.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º.

Em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 1.157, de 2011 (art. 526 da IN RFB nº 1.911, de 2019), a Contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo, pois é notório que a Contribuinte está enquadrada como pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º e no §1º do art. 56 da Lei 12.350, de 2010. Essa constatação é confirmada inclusive pela resposta ao item nº 2 da Intimação Fiscal nº 75-2021/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB.

As Autoridades Fiscais informam que a Interessada, quando intimada a esclarecer como se operava o controle diferenciado de estoques estabelecido como obrigação acessória pela IN RFB nº 1.157, de 2011, art. 13 (IN RFB nº 1.911, de 2019, §§ 8º e 9º do art. 501), respondeu que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas na IN 1.157/2011 ...”.

Acrescentam que a Interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Concluem que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, e uma vez não cumprida a obrigação acessória, não há crédito presumido algum no trimestre em tela, relativo à IN RFB nº 1.157/2011 (IN RFB nº 1.911/2019, artigos correspondentes).

4.3.1.2.1 Créditos Extemporâneos Presentes nos Ajustes A fiscalizada, em resposta à Intimação Fiscal nº 75-2021/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB, item 6, forneceu uma série de arquivos (fl.637) contendo dados sobre créditos extemporâneos sobre as mais diversas alegações.

Também, em resposta ao item 23 da referida Intimação Fiscal sobre os ajustes dos registros M110 e M510, apresentou o arquivo não paginável denominado “ITEM 23 03 2017 Registro M110 e M510.xlsx”, anexada na folha 639. A partir da análise das planilhas que compõem o referido arquivo não paginável, os Auditores Fiscais constataram que se trata de créditos relativos a itens que compuseram a construção de imobilizado da BRF S.A., e que passaram a integrar o ativo da empresa no período 2002 a 2016; e créditos de itens que compuseram a construção de imobilizado da incorporada “SHB Comércio e Indústria de Alimentos S.A.”, e que passaram a integrar o ativo da empresa no período 2003 a 2016.

Segundo os Auditores, não é possível a apuração de créditos extemporâneos sem a retificação dos Dacon ou EFD-Contribuições correspondentes, e, se for o caso, das DCTF dos períodos em que se originaram. Esse é o “entendimento cristalino” da RFB, disposto na Solução de Consulta nº 355 – Cosit, de 13 de julho de 2017, que tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Aduzem que “o caso tratado neste processo é mais uma demonstração da necessidade de tratamento dos créditos extemporâneos na EFD-Contribuições do período correto. Os períodos afetados pelos supostos créditos extemporâneos já foram objeto de fiscalização. Se corretamente realizada a retificação, teriam sido analisados naquela ocasião caso as alterações tivessem ocorrido antes do início da fiscalização. Se ocorridas após, as retificações não seriam admissíveis, salvo se tivessem ocorrido em atendimento a intimação fiscal, conforme definido no art. 11 da IN RFB 1.252/2012”.

De toda forma, os períodos afetados já foram objeto de exame em procedimento de fiscalização e de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação nos processos citados no Relatório Fiscal, sendo vedada a retificação da EFD-Contribuições tendente a aumentar o crédito, conforme estabelece a IN RFB nº 1.252, de 2012, art. 11, §2º, inciso III.

4.3.1.2.2 Das Demais Alterações necessárias nos ajustes de acréscimo Assim consta da Informação Fiscal:

Compulsando as diversas planilhas que compõem os arquivos “ITEM 23 01 2017 Registro M110 e M510.xlsx”, “ITEM 23 02 2017 Registro M110 e M510.xlsx” e “ITEM 23 03 2017 Registro M110 e M510.xlsx”, que detalham os créditos de ajustes de acréscimo, verifica-se em diversos casos a ausência de informações relativas às chaves das notas fiscais eletrônicas ou dos conhecimentos de transporte eletrônicos. Tais informações revestem-se de extrema importância para a auditoria do crédito, na medida em que se pode “autenticar” a operação a partir do cotejo entre a informação trazida aos autos pela Interessada e a informação produzida por terceiros. Por essa razão, no item 23 da Intimação Fiscal nº 75-2021/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB solicitou-se todos os dados necessários para esclarecer a origem de quaisquer valores informados nos registros de ajustes de crédito.

Saliente-se que nos casos em que as chaves dos documentos foram informadas, foi possível confrontar a informação prestada pela Interessada com a informação gerada por terceiros, e especificamente nos casos em que não foi informada a chave da nota fiscal eletrônica ou do conhecimento de transporte eletrônico, os créditos oriundos de ajustes foram glosados, (...).

Dentre os demais ajustes, tem-se aqueles descritos como serviço de armazenagem/serviços portuários/monitoramento. Em se tratando de produtos acabados não há que se cogitar em considerá-los insumos, que são contextualizados pela lei em processos produtivos ou em prestações de serviços. Ainda que se desejasse apurar eventuais créditos decorrentes de serviços de armazenagem, não há detalhamento das operações nas planilhas referenciadas que descrevem apenas “EMBARQUE:XXXXXX|1”, sem qualquer informação quanto à chave do documento fiscal correspondente ou mesmo do serviço efetivamente prestado.

Em relação ao crédito sobre produtos importados, destaca-se que nos termos do § 3º do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, é apurado mediante aplicação das alíquotas previstas no art. 8º da referida Lei, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Quanto aos créditos referentes às aquisições de produtos da posição 0209 da NCM visando à apuração de créditos do artigo 56 da Lei nº 12.350, de 2010, observou-se no item que tratou desse crédito que a empresa incidiu em hipótese de vedação, aplicando-se a mesma fundamentação para o caso em tela.

No que diz respeito aos créditos presumidos previstos no artigo 31 da Lei nº 12.865, de 2014, constata-se o cômputo amparado pela venda de margarina classificada no Código 1517.10.00 da Tipi, e após o estorno relativo às aquisições de óleo de soja resultaram os seguintes valores:

(...)Verificam-se, porém, algumas inconsistências na apuração, tais como: inclusão de fretes na base de cálculo das vendas para o mercado externo, inclusão de operações com CFOP 5124 – industrialização efetuada para outra empresa, de produtos classificados no código 15179090 da NCM e valores de vendas com cupom fiscal inferiores aos apurados nas EFD-Contribuições.

Ante tais inconsistências, buscou-se nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela Interessada os valores relativos às vendas de margarina classificada no Código 1517.10.00, detalhadas nas planilhas (...).

(...)A diferença entre o crédito apurado pela Interessada e o crédito apurado pelo fisco é apresentada a seguir, representando glosa parcial dos créditos apropriados a título de ajustes de acréscimo do crédito básico à alíquota de 9,25%.

(...)Tem-se também créditos de aluguéis de imóveis no mês de fevereiro, cuja planilha, aba “36” do arquivo “ITEM 23 02 2017 Registro M110 e M510.xlsx” demonstra que foram computadas despesas de aluguéis de imóveis, despesas de estacionamento e taxas de condomínio. Quanto às despesas de aluguéis de imóveis, de fato há previsão legal para o crédito no inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e no inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 que independe da utilização a ser empregada para o imóvel. Porém o mesmo não se pode dizer em relação às despesas de estacionamento e taxas de condomínio que não possuem previsão legal para o crédito.

Ainda, no mês de fevereiro há aquisições de anti salmonela sujeitos à alíquota zero da posição NCM 3808, estabelecida pela Lei nº 10.925/2005, art. 1º, inc. II informadas na planilha “46” do arquivo não paginável denominado: “ITEM 23 02 2017 Registro M110 e M510.xlsx”. Todas as notas em tela, tem CST 6 - Operação Tributável (alíquota zero) de PIS e COFINS conforme apurou-se nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores. Consequentemente, a Interessada não faz jus ao crédito por força do disposto no inciso II, do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.637, de

2002 e de forma homóloga tem-se o disposto no inciso II, do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)(...) Em razão das glosas, os ajustes foram recalculados e considerando-se que os ajustes positivos analisados neste tópico e no anterior se referem apenas a créditos básicos sujeitos às alíquotas de 7,6% e 1,65%, tem-se a consolidação a seguir:

(...)4.3.1.3 Análise conforme a Natureza da Base de Cálculo do Crédito 4.3.1.3.1 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01 - Aquisição de bens para revenda 4.3.1.3.1.1 Aquisições com Alíquota Zero das Contribuições Sociais Não-cumulativas e Sujeitos à Incidência Monofásica – aquisições de bens sujeitos à alíquota zero e à tributação monofásica das contribuições, discriminados na aba “4.3.1.3.1.1” do arquivo não-paginável denominado “Detalhamento das Glosas”. Foram considerados insubstinentes os créditos pleiteados, ante a vedação verificada no inciso II do § 2º do 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do § 2º do 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que obsta o direito ao crédito na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições; e aquela verificada na alínea “b” do inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e na alínea “b” do inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que impede o cômputo de créditos apurados sobre a aquisição de produtos sujeitos à incidência monofásica.

– no referido arquivo há registros de aquisições da mercadoria descrita “MIUDOS CONG FGO (MOELA) BDJ 1KG SADIA”, tendo sido informado o código NCM 05040090. Porém, em se tratando de moela de frango congelada, a correta classificação está inserida na posição 02.07 da NCM, e por conta disso não está sujeita à incidência das contribuições sociais, ante previsão de tributação à alíquota zero prevista no item “b”, do inciso XIX, do artigo 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

4.3.1.3.2 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 02 - Aquisição de Bens Utilizados como Insumo 4.3.1.3.2.1 Aquisições com Alíquota Zero das Contribuições Sociais Não-cumulativas – aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, listados na aba “4.3.1.3.2.1” do arquivo não-paginável denominado “Detalhamento das Glosas”, com a indicação do dispositivo legal que reduziu a zero as alíquotas das contribuições sociais (no caso de aquisição de açúcar, o bem é classificado no código 1701.99.00 da NCM, conforme notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores, tributado à alíquota zero, a despeito de na escrituração da Contribuinte constar o código NCM 1701.13.00, não sujeito à alíquota zero).

4.3.1.3.2.2 Aquisições com Suspensão das Contribuições Sociais Não-cumulativas – aquisições de bens classificados no código 2309.90.90 da NCM, que de acordo com o inciso II do artigo 54 da Lei nº 12.350, de 2010, devem ser vendidos com suspensão das contribuições.

4.3.1.3.2.3 Aquisições não Caracterizadas como Insumos – foram glosados créditos sobre as aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, parágrafos 64 e

68. Com fundamento no parágrafo 95 do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018, foram glosados os créditos apurados sobre os gastos com “ferramentas, instrumentos de medição (assemelhados a ferramentas), suas partes e peças; e créditos sobre as aquisições de mudas de ipê amarelo, mudas de ipê roxo, chicletes plets tutti frutti loja BRF e rações para cães, que não demandam maiores comentários.

4.3.1.3.3 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 03 - Aquisição de serviços utilizados como insumo 4.3.1.3.3.1 Diferença Entre o Valor do Crédito Apurado nos Registros M 105/505 da EFD Contribuições e o Valor do Crédito Apurado nos Blocos A, C, D e F Em relação a janeiro e a março de 2017, houve glosa do crédito motivada pela ausência de comprovação, uma vez que foi constatada uma diferença nas bases de cálculo informadas nos Registros M 105/505 da EFD-Contribuições no valor de R\$10.609,95 e R\$4.853,31, respectivamente, em confronto com os valores das bases informadas nos blocos A, C, D e F.

4.3.1.3.3.2 Aquisições de Serviços não Considerados Insumos Foram glosados os créditos calculados sobre diversos serviços, listados às folhas 105/106 da Informação Fiscal, que não se enquadram no conceito de insumo à luz do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018, e do artigo 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019. São serviços que, segundo os Auditores Fiscais, denotam utilização em atividades comerciais, atividades administrativas ou trata-se de despesas operacionais e não operacionais dissociadas de processos produtivos ou de prestações de serviços, requisito básico para a subsunção de qualquer item ao conceito de insumo.

Em especial, teceram comentários a respeito de serviços (i) de movimentação cross docking, que ocorre entre o centro de distribuição e o cliente, em ponto sem estocagem, e que “compreende basicamente o transbordo da carga (a retirada da mercadoria da carreta de centro de distribuição e transferência para os carros menores que fazem a entrega dos produtos nos clientes”; (ii) de repaletização, considerando-se que há exigência de normas sanitárias quanto à utilização de paletes, mas não quanto à troca de paletes; (iii) com despesas portuárias que além de não se referirem a despesas de armazenagem em operações de venda, cujo crédito é previsto na legislação, também não estão contextualizadas no processo produtivo, requisito fundamental para que o serviço seja considerado um insumo.

Também foram glosadas as locações de uniformes, por não haver base legal que permita o creditamento, tendo em vista que o creditamento sobre aluguéis somente é permitido em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”, conforme inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Foram ainda glosadas as locações de veículos, em especial de empilhadeiras, nos termos da Solução de Consulta – Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017, publicada no DOU de 18/07/2017.

4.3.1.3.3.3 Fretes relativos às NBC 1 e 2 Trata-se dos fretes relativos aos itens glosados ou que tiveram admitido o crédito presumido, pois, conforme parágrafo 158 e seguintes do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, o valor do frete está incluído no custo de aquisição dos bens e deve receber o tratamento que for dado ao bem transportado. Se este teve direito a creditamento, então o frete deve ser somado ao preço e terá direito a crédito na mesma alíquota do bem adquirido. Caso contrário, se o bem não for admitido, o frete também não o será.

Quanto ao frete de entrada das importações oriundas do ponto alfandegado de desembarço aduaneiro até os estabelecimentos da empresa, não há base legal para o creditamento. Por sua vez, os fretes dos bens que fazem jus ao crédito presumido deverão ter reconhecido apenas o crédito presumido; se o bem teve seu crédito glosado, o frete também deverá ser glosado.

4.3.1.3.3.4 Diferença Entre o Valor do Crédito Informado nos Registros de Origem D101/D105 e o Valor do Frete Informado pelos Transportadores Segundo os Auditores Fiscais, constatou-se que alguns CTE relativos às operações geradoras de crédito foram computados em duplicidade, conforme se depreende da análise dos valores dos serviços prestados informados na aba “4.3.1.3.3.4” da planilha que compõe o arquivo não-paginável denominado “Planilhas Auxiliares” que contém informações relativas aos CTE disponibilizadas pelo transportadores.

4.3.1.3.4 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 07 – Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda 4.3.1.3.4.1 Diferença Entre o Valor do Crédito Apurado nos Registros M 105/505 da EFD Contribuições e o Valor do Crédito Apurado nos Blocos A, C, D e F Em relação a janeiro de 2017, houve glosa do crédito do PIS/Cofins motivada pela ausência de comprovação, uma vez que foi constada uma diferença de R\$325.991,35 entre o valor da base de cálculo (R\$87.144.678,13) vinculada à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda informada nos Registros M 105/505 da EFD-Contribuições e o valor da base de cálculo informada nos blocos A, C, D e F (R\$ 86.818.686,78).

4.3.1.3.4.2 Diferença Entre o Valor do Crédito Informado nos Registros de Origem D101/D105 e o Valor do Frete Informado pelos Transportadores Quanto aos registros de origem D101 associados à “Natureza de Base de Cálculo 07 – Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda” informados nas EFD-Contribuições, constatou-se que alguns CTE relativos às operações geradoras de crédito foram computados com valores superiores aos informados pelo transportadores ou mesmo foram utilizados em duplicidade, conforme se depreende da análise dos valores dos serviços prestados informados na aba “4.3.1.3.4.2” da planilha que compõe o arquivo não-paginável denominado “Planilhas Auxiliares”, que contém informações relativas aos CTE disponibilizadas pelo transportadores 4.3.1.3.5 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 12 - Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa 4.3.1.3.5.1 Da Inexistência de Créditos Ressarcíveis a Título de Devolução de Vendas Segundo os Autuantes, “trata-se aqui da devolução de vendas sujeitas à incidência não

cumulativa. O direito ao crédito corresponde ao valor das contribuições apuradas por ocasião da saída da mercadoria. Caso a saída tenha sido beneficiada com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência, nada haverá a ser creditado. Assim, só geram direito a creditamento, de fato, as devoluções de vendas tributadas no mercado interno. Caso existam devoluções de vendas não tributadas no mercado interno ou de exportações não há direito a creditamento algum porque não houve tributação quando da venda”.

Assim, foram reclassificadas para o “CST 50 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno” as devoluções de vendas sujeitas à incidência não cumulativa das contribuições, que foram informadas pela Contribuinte com o “CST 56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-tributadas no Mercado Interno, e de Exportação”.

**4.4 Da Apuração dos Créditos Após Glosas** Nesse item, as Autoridades Fiscais trazem demonstrativos com a consolidação dos ajustes, considerando as incorreções nos ajustes de acréscimos apontados e os valores a estornar dos créditos.

**5 Apuração dos Saldos Finais dos Créditos** Neste item foram apurados os saldos finais dos créditos e o resumo da sua utilização para desconto das contribuições devidas, restando o saldo devedor objeto de lançamento de ofício.

**6 DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS - DOS FATOS APURADOS** Neste item da Informação Fiscal os Autuantes tratam da apuração de omissão de receitas decorrente de incorreção da classificação fiscal adotada pela Contribuinte em relação a alguns produtos que industrializa, cujas constatações do Fisco estão sintetizadas nos parágrafos a seguir.

#### 6.1.1.2 Da Classificação Fiscal das Carnes Temperadas

Foram totalizadas as notas fiscais eletrônicas (NFE) cujas classificações fiscais estão incorretas na EFD-Contribuições, excluindo-se o ICMS destacado das NFE dessas vendas após 15/03/2017. Os produtos foram informados com o código NCM 02, quando deveriam estar classificados no capítulo 16.

Tendo em conta a NCM, alterada pela Resolução Camex nº 94, de 08/12/2011, e o texto das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, aprovado pela IN RFB nº 807, de 2008, com as alterações da IN RFB nº 1.260, de 2012, vigentes à época dos fatos, a Fiscalização concluiu que toda a carne temperada (exceto se apenas com sal) deve ser classificada no Capítulo 16, pelo que a classificação fiscal das mercadorias listadas não é nas posições do capítulo 02 (já que temperadas com outros diversos produtos, e não só com sal). Logo, não podiam ser comercializadas com suspensão e não estavam incluídas no rol das mercadorias tributadas à alíquota zero.

O entendimento dos Autuantes fundamenta-se, em especial, pela citação expressa nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, no item relativo à “Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16”, que se encontra nas Considerações Gerais do Capítulo 02. São citadas, ainda, diversas Soluções de Consulta da 6<sup>a</sup> Região Fiscal da RFB confirmando esse entendimento.

Consta do Relatório Fiscal listagem com os diversos produtos que foram considerados com a classificação fiscal incorreta, acompanhados da lista de ingredientes fornecida pela Contribuinte, dentre os quais verifica-se a presença de pimenta ou antioxidante para temperados bovinos, ou realçador de sabor (glutamato monossódico), ou aromatizantes ou condimentos ou temperos diversos, como alho, cebola, salsa, proteína de soja, limão, óleo de soja, óleo de aipo, condimento embutido de carne de galinha, algumas vezes vinho, conservantes como nitrato e nitrito de sódio, corantes, estabilizantes e diversos produtos, diferentes de sal ou açúcar.

6.1.1.3 Dos Itens Identificados como KITS Relatam as Autoridades Fiscais que alguns itens da listagem relativa ao Capítulo 02 da NCM são identificados como kits, formados por itens diversos, além das carnes temperadas, como, por exemplo, bolsas térmicas e diversos outros produtos. Pontuam que, para os fins do Relatório Fiscal, o único interesse é demonstrar que os kits e as carnes temperadas que os compõem não se classificam no capítulo 02, e sim no capítulo 16, o que já foi demonstrado no subitem anterior, e que os demais itens dos kits que não se trata de carnes, por evidente, não se classificam no capítulo 02.

Em relação aos kits que contém o item bolsa térmica, afirmam que a classificação fiscal segue cada uma das partes, não se constituindo num sortido para venda a retalho, porque este item tem características próprias, é reutilizável e não é uma embalagem. Desta forma, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição 42.02, se confeccionada de plástico, que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico. Mencionam a Solução de Consulta nº 138 -SRRF/9<sup>a</sup> RF/Diana, de 5 de junho de 2008.

6.1.1.4 Dos Produtos informados com a Posição 19.02 da NCM Nesse item, os Autuantes trazem uma listagem de produtos (tortas salgadas) que foram informados na EFD-Contribuições como sendo classificados na posição 19.02 da NCM, que estava incluída no rol dos produtos tributados à alíquota zero.

Trata-se de pães de queijo crus, fabricados com amido ou fécula de mandioca, queijo e outros ingredientes, que não se assemelham às massas da posição 19.02 da NCM, posição que se destina às “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.” As tortas salgadas, por sua vez, caracterizam-se como

produtos de pastelaria, e também não se assemelham às massas da posição 19.02.

Com base na Resolução CAMEX nº 94/2011, seção 1, página 20, e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, os Autuantes concluem que os referidos itens efetivamente não se classificam na posição 19.02 e seus desdobramentos, pois se trata de produtos de pastelaria/padaria, e não de massas alimentícias utilizadas em refeições principais. Portanto, deveriam ter sido tributados normalmente, já que não estão amparados por qualquer comando legal que afaste a tributação.

São mencionadas, ainda, diversas Soluções de Consulta que confirmam o entendimento da Fiscalização, e reiterada a exclusão do valor do ICMS da base de cálculo das contribuições lançadas de ofício, em face da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança de nº 5014051-95.2014.4.04.7208.

No item “6.1.2 – Da Consolidação das Incorrências de Classificação Fiscal” da Informação Fiscal consta a consolidação das incorrências das classificações fiscais, onde estão demonstradas as bases de cálculo das contribuições omitidas dos meses do trimestre em questão.

**6.2 Das Receitas Financeiras e Consequente Omissão de Receita Segundo os Autuantes,** foi constatado que algumas receitas financeiras que deveriam ter sido tributadas não constam como base de cálculo do PIS e da Cofins no 1º trimestre de 2017. Na apuração dos valores omitidos, consideraram como tributáveis com alíquota positiva as atualizações a que se referem as contas de provisão de juros sobre depósitos judiciais cíveis ou trabalhistas.

Afirmam que somente as provisões relativas a juros sobre depósitos judiciais tributários devem ser tributadas apenas quando da solução favorável do litígio ou do levantamento antecipado com acréscimos do depósito. Os depósitos judiciais cíveis e trabalhistas, por sua vez, devem ter as variações monetárias consideradas na base de cálculo do PIS e da Cofins conforme o regime de competência, independentemente da disponibilidade financeira, de acordo com a Solução de Consulta nº 166 – Cosit, de 09 de março de 2017.

**6.3 Da Multa por Apresentação de EFD-Contribuições com Informações Inexatas, Incompletas ou Omitidas** Este item foi assim descrito na Informação Fiscal, in verbis:

Intimada no item 23 da Intimação Fiscal nº 75-2021/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB a esclarecer a origem de quaisquer valores informados nos registros de ajustes de crédito da EFD-Contribuições (M110 e M510), a Interessada a Interessada apresentou as planilhas denominadas: “ITEM 23 01 2017 Registro M110 M510.xlsx”, “ITEM 23 02 2017” Registro M110 e M510.xlsx” e “ITEM 23 03 2017 Registro M110 e M510.xlsx”.

Da análise das referidas planilhas, verifica-se que houve o cômputo de créditos a título de ajustes de acréscimo, a seguir demonstrados com os respectivos valores, que deveriam ser informados em registros próprios dos blocos A, C, D e F.

(...)Cientificada do lançamento, a Autuada apresenta IMPUGNAÇÃO, ilustrada com farta doutrina e jurisprudência administrativa e judicial, cujas razões de defesa estão sintetizadas nos parágrafos abaixo, seguindo-se a ordem dos itens por ela apresentados.

### III. DAS PRELIMINARES MERITÓRIAS DAS RAZÕES DE ANULAÇÃO III.1 Da Ausência de Busca da Verdade Material e da Indevida Inversão do Ônus da Prova.

Em se tratando de lançamento tributário de ofício, formalizado através de Auto de Infração, o ônus da prova incumbe a quem alega o descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte. Mas no presente caso o próprio Autuante é quem declara que o lançamento por ele formalizado fundamenta-se na inexistência de prova da Impugnante acerca da regularidade e cumprimento de obrigações tributárias, pelo que denota, desde logo, que a motivação da autuação padecerá de vício formal intransponível.

Não se está a tratar de pedidos de ressarcimento, cujos créditos a Impugnante deve fazer prova, mas de lançamento de ofício de créditos tributários, pelo que se caracteriza a nulidade por erro de motivação da presente autuação, o que desde logo se requer.

### III.2 Da Ofensa ao Artigo 142 do CTN e da Ausência de Fundamentação Amparada por Laudo Técnico.

Não houve por parte da Fiscalização qualquer esforço em verificar a ocorrência do fato gerador e em determinar a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN. Muito pelo contrário, em relação à suposta omissão de receitas, apenas desconsiderou a classificação realizada pela Impugnante com base em meras presunções, sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto.

A Fiscalização, na execução dos seus trabalhos, não se pautou por laudo ou definições técnicas para embasar as supostas incorreções das classificações das NCM adotadas pela Impugnante, embora seja uma tarefa árdua e que exige vasto conhecimento técnico sobre a mercadoria objeto de classificação.

Além disso, as classificações apontadas pelo Fisco foram contrárias à opinião de laudos técnicos apresentados no curso da fiscalização, e que sequer foram mencionados no Relatório Fiscal, tendo sido apenas informada a sua juntada às fls. 369 a 614 dos autos (fls. 1485).

Considerando o pleno desconhecimento fiscal sobre a natureza dos produtos autuados, a Fiscalização incluiu dentre os produtos autuados os hambúrgueres do Mc Donald's, que consistem em produtos constituídos de um único ingrediente –

carne crua bovina. Ou seja, não são produtos submetidos a qualquer tempero, como as demais carnes crudas autuadas.

Os posicionamentos técnicos exarados pelo INT jamais poderiam ter sido ignorados, pois devem ser considerados em suas competências técnicas, nos termos do artigo 106 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, replicado pelo artigo 30 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Não fosse tal fato o suficiente, é importante ressaltar que a Fiscalização deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, pois não indicou no seu Relatório Fiscal qual seria a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) que teria amparado o seu posicionamento, tendo se limitado a indicar os textos da NESH que, supostamente, dariam guarda à desclassificação realizada.

Contudo, em matéria de classificação fiscal, a NESH é uma literatura subsidiária a ser aplicada para auxiliar a aplicação das RGIs, sempre que necessário, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 94 do Regulamento Aduaneiro.

Portanto, o procedimento adotado pela Fiscalização para a lavratura do presente lançamento é nulo, ante (i) ao inequívoco desrespeito ao artigo 142 do CTN, (ii) à falta de embasamento em laudo técnico e aplicação da correta metodologia para a classificação fiscal de produtos, (iii) indevida inversão do ônus da prova, e (iv) por ferir o princípio da verdade material ao deixar de avaliar as provas apresentadas pela Requerente. Este fato leva, ainda, à necessidade de aplicação do artigo 112 do CTN, que estabelece o princípio de que, na dúvida sobre aspectos factuais da situação, a fiscalização deveria interpretar de forma favorável ao contribuinte.

III.3 Da Indevida modificação do critério jurídico – Hamburguer Mc Donald's Há algum tempo a Impugnante vem sofrendo questionamentos sobre a correção da classificação fiscal das carnes crudas temperadas, inclusive com a lavratura de Autos de Infração para cobrança de valores a título de PIS/Cofins.

Todavia, para a surpresa da Impugnante, ao lavrar o presente Auto de Infração, a Fiscalização incluiu no rol de produtos que estariam sujeitos à reclassificação fiscal o “HAMBURGUER QUARTEIRÃO MC DONALDS FS” e o “HAMBURGUER BOVINO MC DONALDS”, que não são produtos adicionados de outros ingredientes diferentes das carnes crudas.

Esses hambúrgueres são classificados pela Impugnante no código NCM 0202.30.00 e foram analisados anteriormente pela Fiscalização, sem que a classificação fiscal tenha sido objeto de questionamentos, tanto que estes produtos não constam de nenhuma das autuações fiscais anteriormente lavradas contra a Impugnante.

Naquelas autuações, ao realizarem o lançamento de ofício de valores supostamente devidos a título de PIS/Cofins sobre os produtos carnes crudas temperadas, a Fiscalização indicou expressamente que não estava incluindo os

hambúrgueres constituídos apenas de carne crua bovina, por concordar com a NCM adotada pela Impugnante na comercialização de tais produtos. Esse fato demonstra, de forma cabal, que a RFB fixou um critério jurídico quanto à correção da NCM 0202.30.00 adotada para os produtos hambúrgueres destinados à rede de fast food Mc Donald's.

A partir da análise do artigo 146 do Código Tributário Nacional (“CTN”), tem-se que as Autoridades Administrativas somente podem alterar os critérios jurídicos utilizados no lançamento de ofício, em relação ao mesmo sujeito passivo, quanto a fatos geradores posteriores à introdução desta modificação de critérios. Essa regra reverbera o princípio constitucional de proteção à segurança jurídica, evitando-se bruscas alterações das normas e entendimentos aplicáveis aos fatos tributários, evitando-se a frustração de legítima expectativa do particular.

Resta evidenciado, assim, que o Auto de Infração em epígrafe denota uma flagrante tentativa de mudança de critério jurídico já adotado pelas Autoridades Fiscais para o produto hambúrguer Mc Donald 's, e apenas nas hipóteses de cabimento do artigo 149 do CTN é que se poderia cogitar em alterações de lançamentos anteriores, o que, sabidamente, não é o caso dos autos.

Portanto, no que se refere à cobrança de PIS/Cofins sobre os hambúrgueres destinados ao Mc Donald's, o Auto de Infração sob combate deverá ser declarado nulo.

Minimamente, caso, por amor à argumentação, esta DRJ venha a ter entendimento distinto do acima exposto, é mister que se declare a improcedência da cobrança dos juros e da multa impostos contra a Impugnante, pela aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN, que estabelece que a observância de normas complementares pelos contribuintes afasta a imposição de penalidades, juros de mora e atualização monetária.

III.4 Da Ofensa à coisa julgada administrativa, em face da essencialidade - Regime de Recursos Repetitivos REsp 1221170/PR Por fim, ainda no que diz com as preliminares de mérito, a lavratura do Auto de Infração foi ofensivo à norma individual e concreta administrativa à qual deve subsumir-se a Fiscalização, vez que várias das glosas havidas já restaram definitivamente afastadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que reconheceu, em decisão final, o direito creditório correspondente, em atenção ao critério da essencialidade, nos termos em que já assentadas as premissas em sede do Regime de Recursos Repetitivos, nos termos do REsp 1221170/PR 22.

Várias já são as decisões favoráveis à Manifestante em diversos outros processos contenciosos igualmente levados à apreciação do CARF, sendo certo, contudo, para além dos fortes procedentes, que interessa ao caso aquele cujo trânsito em julgado já se concretizou, impondo-se, com isso, sua observação a todos os órgãos da administração, sob pena de prolação de decisões conflitantes para o mesmo contribuinte, o que não se concebe pelo sistema processual tributário. E este é o

caso de julgamento do processo nº 10925.905142/2010-77, conforme facilmente se comprova (Anexo 01), e que já foi saneado.

Importante destacar que, não obstante o despacho ora impugnado ter como objeto de análises operações realizadas pela então empresa atualmente incorporada, a natureza das operações é de idêntico conteúdo daquela prolatada em face das de outa empresa incorporada ao grupo, a SADIA S/A, o que facilmente poderá ser identificado através das análises do fluxo das operações por todas as empresas sucedidas, as quais hoje são realizadas pela Impugnante, que passou a sucedê-las contratualmente, sem contudo, alterar a natureza de suas atividades fim.

**IV. DA DEFESA DIRETA MERITÓRIA – RAZÕES DE CANCELAMENTO** IV. 1. **PREMISSAS DE DEFESA** Anteriormente ao enfrentamento tópico das motivações da autuação, segundo a Impugnante impende-se, ainda que brevemente, o estabelecimento das premissas e princípios que norteiam as normas de incidência desse particular tipo de apuração, quer de natureza de estrutura, que prescrevem os arquétipos constitucionais, quer as de conduta, que prescrevem as regramatrizes tributárias, e sua correlação com a atividade social da Impugnante. Assim, discorre sobre a apuração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade.

A Impugnante tece algumas considerações sobre o conceito de insumo adotado pela legislação do PIS/Pasep e da Cofins, com especial enfoque na recente pacificação do tema pelo STJ, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Assim, conclui que todas as despesas e custos necessários à consecução do objetivo social garantem o direito ao desconto dos créditos das aludidas contribuições, e tendo em vista que a base imponível do PIS e da Cofins é composta pela totalidade das receitas da pessoa jurídica, todas as despesas necessárias para a geração desta grandeza econômica devem ser consideradas para fins de aproveitamento creditício.

Dada a complexidade, e para fins de otimização da impugnação, e ainda, no exercício do princípio da economia processual, a Contribuinte se reportará às informações devidamente já prestadas nos respectivos atendimentos das Intimações formuladas no decorrer de todo o Procedimento Fiscal.

**IV.II DAS INFRAÇÕES AUTUADAS** IV.II.1 **INFRAÇÕES RELACIONADAS ÀS BASES DE CÁLCULO** IV.II.1.1 Omissões sobre Receitas Financeiras A Impugnante afirma que, amparados apenas numa interpretação parcial da Solução de Consulta Cosit nº 166/2017, os Autuantes exigiram créditos de PIS e Cofins incidentes sobre supostas receitas financeiras de variações monetárias ativas de depósitos judiciais de origem trabalhista e cível, sob o argumento de que tais provisões de juros deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições.

Contudo, alega que os juros incidentes sobre depósitos judiciais de qualquer natureza não constituem receita nova, nos termos definidos pela atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, não se configurando a

materialidade da tributação do PIS e da Cofins. Nem todo aferimento de valores se constitui como receita tributável, à medida em que o arquétipo constitucional destas contribuições exige que “o ingresso financeiro deva se integrar no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, ainda que temporariamente”.

Os montantes de juros e a correção monetária visam apenas reconstituir o poder da moeda, de maneira que o capital não sofra decréscimo monetário pelo transcurso do tempo. Logo, não se configuram como acréscimo, pelo que não se pode cogitar de receita nova a ensejar tributação. Além disso, apenas por ocasião da efetiva solução de continuidade dos processos correlatos, decididos em favor do litigante e efetivamente a ele disponibilizados, é que se cogitaria da tributação, vez que a partir de então o crédito seria líquido e certo. Em se tratando, no presente caso, de créditos ilíquidos e incertos, a Impugnante conclui que não se pode cogitar de receitas, mas tão somente de expectativa de sua realização.

**IV.II.1.1.A A Ausência de Materialidade por Inexistência de Receita Tributável** O escólio da suposta tributação viria da regra geral de ciência contábil, que titula como receita qualquer efeito credor lançado em conta de resultado. Contudo, nem tudo o que é receita para fins contábeis é receita tributável para fins de PIS e Cofins.

Embora as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, tenham expandido a base de cálculo do “faturamento/receita bruta” para o “total de receitas”, não expandiu a abrangência do conteúdo e alcance do que se constitui como receita tributável, entendimento ratificado pelo STF, por ocasião do julgamento do RE 606.107/RS, proferido em sede de repercussão geral, no sentido de que o conceito de renda tem matriz constitucional, não se confundindo com demais normas, notadamente de caráter contábil.

Em que pese o objeto daquele julgamento vinculante ser distinto do presente caso, estabelece critérios claros e incontestáveis, não somente na conceituação da receita tributável, como também, diretamente concernente ao presente caso, no sentido de que receitas advindas de reversão de custos ou despesas possuem os exatos efeitos da correção monetária, vale dizer, são meramente recompositoras de condição monetária (e patrimonial) anterior.

**IV.II.1.1.B Ausência de Materialidade por Expectativa de Receita** Também se configuraria a ilegalidade do lançamento em razão de se verificar a incorrência da incidência no que diz com seu critério temporal, à medida em que a disponibilidade jurídica sobre a respectiva receita somente ocorre no momento em que se torna líquida e certa.

Há duas, e somente duas, formas de reconhecimento de resultado de operações contábeis: regime de caixa e regime de competência; e nenhuma das modalidades revela a expectativa de um direito. Em ambas, a receita decorre ou de um direito efetivamente realizado (regime de caixa), ou de um direito a ser realizado (regime

de competência), mas em ambos os casos a pré-constituição do direito é um requisito para reconhecimento do resultado.

No caso de depósitos judiciais cujas demandas correlatas ainda se encontram em andamento, não há um direito, mas a expectativa de um direito ao qual corresponde uma expectativa de receita. Noutras palavras, inexiste a materialidade da regra-matriz de incidência, não sendo, por isso, tributável.

IV.II.1.2 Omissões de Classificação Fiscal IV.II.1.2.1 Breve Resumo da Discussão – Carnes Segundo a Impugnante, a Fiscalização entende que, apenas por serem adicionadas de temperos, por meio de salmoura, as carnes cruas não podem ser classificadas do Capítulo 02 (“carnes e miudezas comestíveis”), devendo ser classificadas no Capítulo 16 (“preparações de carne”), não sendo relevante a quantidade de temperos ou como eles interagem na carne. Assim, uma única gota de salmoura levaria ao desenquadramento das carnes do Capítulo 02 para enquadrá-las no Capítulo 16.

Porém, a Impugnante afirma que o Capítulo 02 se aplica às carnes cruas em geral, enquanto o Capítulo 16 é apenas destinado às “preparações de carne”, no qual são classificados os produtos diversos que, após tratamentos industriais mais complexos, transformam-se em alimentos preparados para consumo.

Aduz que seu posicionamento está fundamentadamente embasado (i) na natureza de seus produtos, demonstrada por meio de laudos do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”) e de outros institutos; (ii) nas Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação das Mercadorias (“RGIs/SH”); (iii) nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (“NESH”); (iv) nos Pareceres da Organização Mundial das Aduanas (“OMA”); e (v) em práticas internacionais, exemplificadas por meio do posicionamento do México sobre o tema.

Afirma que os posicionamentos nos laudos exarados pelo INT devem ser considerados em suas competências técnicas, nos termos do artigo 106 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, replicado pelo artigo 30 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972; e que os técnicos do INT concluíram, de modo inafastável, que a mera adição de temperos às carnes cruas, por meio da salmoura, não as transforma em outros produtos e não as torna aptas ao consumo.

Considerações gerais sobre a aplicação da alíquota zero de PIS e COFINS para produtos da cesta básica A Impugnante alega que a aplicação da alíquota zero do PIS e da Cofins, ora discutida, foi concedida no âmbito do incentivo aos produtos da cesta básica, essenciais à alimentação humana, por força da Medida Provisória nº 609, de 8 de março de 2013, convertida na Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013, que acresceu o inciso XIX ao artigo 1º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Por essa razão, independentemente da efetiva classificação fiscal que seja dada à carne crua temperada, a norma buscou desonrar as carnes cruas do PIS e da Cofins de modo indistinto, e, como consequência direta e imediata, a inserção de

temperos nas carnes não faz com que elas deixem de ser produtos de primeira necessidade que compõem a cesta básica, pois continuam consistindo em carnes destinadas à alimentação humana. Neste sentido, cita parecer sobre o tema, que corroboraria os seus argumentos.

Conclui ser aplicável, portanto, a adoção da alíquota zero na comercialização das carnes ora analisadas.

Classificação Fiscal de Mercadorias A classificação fiscal deve nortear-se, em primeiro lugar, pelas RGIs, RGCS e Notas Complementares constante da TEC, conforme previsto no artigo 15 e seguintes do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7212/2010. Para que se realize a correta classificação fiscal dos produtos na NCM, as regras da NESH são adotadas como um balizador, sempre que houver uma lacuna a ser preenchida, porém, de forma subsidiária. Em hipótese alguma a NESH deve ser usada como primeira e principal fonte de classificação fiscal.

IV.II.1.2.2 Carnes “Temperadas” Visando facilitar a diferenciação entre ambos os produtos, a Impugnante apresenta fotos de produtos que fabrica e os classifica na posição 16 da NCM; e a título exemplificativo, fotos de produtos classificados no Capítulo 02, nas posições 02.03 e 02.07 da NCM, com informações sobre os seus ingredientes antes de serem submetidos ao processo de conservação por congelamento, mas já submetidos à salmoura.

Apresenta, também, as informações técnicas principais dos produtos comercializados, as quais serão adotadas como parâmetro para a classificação fiscal de todas as carnes constantes da autuação, independente de eventuais diferenças que elas possam ter de ingredientes, pois todos os produtos consistem em carnes in natura (cruas = não cozidas).

Assim, está convicta de que o fato de serem adicionados temperos às carnes por ela comercializadas não as transforma em outro produto e não é fator determinante para a sua reclassificação fiscal, já que se trata de produtos cárneos, inteiros, cortados ou desossados, não cozidos, congelados e submetidos à salmoura, que não altera a natureza da carne e a mantém crua.

Entende que o seu posicionamento resta esclarecido por laudos técnicos e periciais que traz em anexo, inclusive laudos técnicos atualizados sobre a natureza dos seus produtos e dos respectivos processos produtivos, obtidos pela Impugnante diante das recentes autuações fiscais sofridas.

Em especial, cita relatórios do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”) que em 2020 elaborou minuciosa análise sobre 5 (cinco) produtos crus fabricados pela Autuada, a serem adotados pela Administração Pública nos termos de suas competências técnicas (art. 106 da Lei nº 4.502, de 1964, e art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972):

(i) Relatório Técnico nº 286/20, referente ao Peru Temperado Congelado;

- (ii) Relatório Técnico nº 287/20, referente ao Chester Temperado Congelado;  
(iii) Relatório Técnico nº 288/20, referente ao Frango Inteiro Congelado;  
(iv) Relatório Técnico nº 289/20, referente às Coxinhas das Asas de Frango Temperadas Congeladas; e(v) Relatório Técnico nº 290/20, referente ao Lombo Temperado Congelado.

E para realçar a distinção entre os produtos temperados crus e outros produtos efetivamente preparados/transformados pela manifestante, apresenta, ainda, o Relatório Técnico nº 291/20, referente à Mortadela de Frango.

Conclui que, nos 5 (cinco) laudos técnicos sobre os produtos temperados e crus, restou inequívoco que tais produtos (i) não passaram por etapas de produção que transformaram a sua natureza e seu estado cru; (ii) não são conservados por outro método, a não ser pelo congelamento;

(iii) tiveram alguns ingredientes aplicados por meio de salmoura, os quais, considerados em sua base seca, representam percentuais ínfimos do produto comercializado; e, finalmente, (v) não podem ser consumidos na forma como apresentados para comercialização.

Alega que segundo o Anexo I da Instrução Normativa nº 60, de 23 de dezembro de 2019, editada pela ANVISA, que trata dos Padrões Microbiológicos de Alimentos, com exceção dos alimentos comercialmente estéreis, fica evidenciado que a ANVISA concede o mesmo tratamento às carnes cruas, temperadas ou não, refrigeradas ou congeladas, distinguindo-as dos produtos cárneos (submetidos a processos adicionais), temperados ou não.

IV.II.1.2.3 Hambúrgueres McDonald's Quanto aos produtos "HAMBURGUER QUARTEIRÃO MC DONALDS FS" e "HAMBURGUER BOVINO MC DONALDS", classificados pela Impugnante no Capítulo 02, e para os quais a Fiscalização também entende ser correta a classificação no Capítulo 16, a Impugnante afirma que são compostos 100% por carne bovina, sem adição de qualquer ingrediente adicional, sujeito apenas ao processo de moagem, modelagem, porcionamento e congelamento.

A adição de eventuais outros ingredientes, caso haja, será feita pelo McDonald's em seus estabelecimentos, seguindo a receita específica para cada um de seus sanduíches, conforme fichas técnicas dos produtos que apresenta (Anexo 11 e 12).

Logo, diferentemente dos demais produtos discutidos na impugnação, que consistem em carnes cruas temperadas, os hambúrgueres vendidos ao McDonald's não possuem nem ao menos sal em sua composição, restando demonstrados os equívocos da classificação fiscal cometidos pela Fiscalização.

Classificação fiscal de mercadorias – análise jurídica Segundo a Impugnante, a correta classificação fiscal das mercadorias na NCM depende, conjuntamente, de dois fatores, quais sejam: (i) a precisa avaliação das características técnicas dos

produtos, no caso, a constatação de que se trata de carnes cruas (in natura), submetidas à salmoura e conservadas por congelamento; e, somente a partir dessa premissa fundamental, (ii) a escorreita aplicação das regras de classificação fiscal previstas na legislação.

Logo, afirma que o Auto de Infração recorrido falhou ao não considerar aspecto fundamental para a compreensão técnica dos produtos que se pretende reclassificar, pois não teceu qualquer comentário sobre o tratamento de salmoura dos produtos, corte/desossa e congelamento, e não deu atenção ao fato de que a “salmoura”, corte/desossa e congelamento são processos expressamente previstos para tratamento das carnes cruas, classificadas no Capítulo 02, seja pela aplicação das RGIs, seja pela NESH.

Diz que: (i) os textos do Capítulo 02 descrevem, literal e nominalmente, os produtos por ela comercializados; (ii) não há nenhuma Nota que invalide a classificação fiscal adotada para seus produtos, carnes bovinas, suínas, carnes e miudezas de aves, no Capítulo 02; e (iii) como decorrência da aplicação da RGI 1, em especial pelos textos das posições (02.03 e 02.07), dúvidas não restam quanto à correta classificação fiscal dos citados produtos nas posições onde se encontram originalmente classificados, não havendo que se cogitar da aplicação do Capítulo 16, como pretende a fiscalização.

O equívoco cometido pela Fiscalização decorreu da análise descontextualizada do trecho das Considerações Gerais que dispõe que as carnes e miudezas incluem-se no Capítulo 16 “quando se apresentem 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”. A interpretação correta seria que, caso as carnes sejam conservadas ou preparadas por qualquer processo não mencionado no Capítulo 02, elas se enquadram no Capítulo 16.

Uma vez que todos “os produtos comercializados pela Impugnante são congelados (modo de conservação), inteiros, cortados ou desossados (modos de preparo), e passam por salmoura”, não haveria que se perquirir se eles também são temperados de outra forma ou não, dado que irrelevante; e que não há uma previsão expressa no sentido de que as carnes temperadas não possam se enquadrar em referido Capítulo.

Aduz que a Nesh não é capaz de infirmar a correção das NCMs adotadas pela Impugnante na comercialização de seus produtos, devendo ser mantidas as NCMs adotadas pela Impugnante, sendo legítima, portanto, a aplicação da alíquota zero de PIS/Cofins na sua comercialização.

Para corroborar toda a análise realizada, a Impugnante também buscou uma assessoria em matéria de merceologia, a qual elaborou pareceres para os produtos: (i) Peru Temperado Congelado (Anexo 13); (ii) Chester Temperado Congelado (Anexo 14); (iii) Frango Inteiro Congelado (Anexo 15); (iv) Coxinhas das Asas de Frango Temperadas Congeladas (Anexo 16); e (v) Lombo Temperado Congelado (Anexo 17), todos amparados nos mencionados laudos técnicos do INT.

Comentários adicionais quanto à classificação fiscal dos hambúrgueres A Impugnante repete a alegação anteriormente apresentada, de que, quanto aos hambúrgueres fornecidos ao McDonald's, por serem constituídos de 100% de carne bovina, não há qualquer dúvida quanto à correção do Capítulo 02, destacando que a Receita Federal, inclusive, já se manifestou a respeito, por meio das Soluções de Consultas Cosit nº 98.035/2018 e nº 98.310/2019 com efeito vinculante no âmbito da RFB.

Portanto, conclui que o Auto de Infração deve ser cancelado neste quesito.

IV.II.1.2.4 Kits A Impugnante se insurge contra o entendimento fiscal de que as carnes não poderiam estar enquadradas no Capítulo 02 e que a bolsa térmica deveria estar classificada na posição 42.02.

Defende a adequação de sua classificação alegando que esta deve ser feita com base na RGI 3, conforme evidenciado pela RGI 2 b), e que assim sendo os artigos compostos devem ser classificados segundo a matéria que lhes confira a característica essencial, posto tratar o presente caso de "produtos acondicionados para venda a retalho". Desta feita, defende que os kits de produtos alimentícios possuem, entre outros produtos, as carnes temperadas que são o produto mais importante dos kits, dando-lhes a característica essencial. Por essa razão, conclui que a classificação no Capítulo 02 é a adequada.

Ainda que assim não se entenda, e se decida pela classificação individual de cada produto constante do kit, fato é que ao menos as carnes neles constantes deveriam receber o tratamento de PIS/Cofins com base nas posições 02.03 e 02.07, ou seja, as receitas decorrentes de suas vendas não estariam sujeitas a essas contribuições, conforme fartamente demonstrado acima.

Posição 19.02 A Impugnante afirma que as classificações fiscais das mercadorias por ela praticadas, no Capítulo 19, são legítimas e estão de acordo com a correta interpretação do Sistema Harmonizado.

Correta Classificação das Tortas Segundo a Impugnante, classificou as tortas recheadas de carne que comercializa na posição 19.02 ("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").

Entretanto, a Fiscalização discordou entendendo que as tortas recheadas deveriam ser classificadas na posição 19.05 do Capítulo 19, referente a "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"; ou, subsidiariamente, na posição 16.02 do Capítulo 16, referente às "Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos".

A Impugnante alega que a Fiscalização não se desincumbiu de sua função de comprovar o alegado, utilizando argumentos genéricos e assumidamente sem fundamento para a questão aqui tratada. Mas considerando que no texto das posições não há indicação literal dos produtos “torta recheada”, remete-se às notas do capítulo 19 e da seção IV (segundo a RGI 1) para afirmar que “a presença de carnes na composição das tortas não invalida a classificação na NCM 19.02”.

Assim, afirma que, com base na RGI 2 b), correto seria a manutenção dos produtos no Capítulo 19, “uma vez que a massa em si é a matéria mais relevante, “sendo o recheio de carne apenas um acessório que lhe é agregado”. Por existir uma dúvida razoável, para tais casos, a RGI 2 evidencia a necessidade da leitura da RGI 3; e a RGI 3 b), por sua vez, esclarece que, quando a mercadoria for composta por produtos misturados, a classificação se dará pela matéria que lhe configura a característica mais essencial.

**IV.II.2. Infrações Relacionadas ao Crédito** **IV.II.2.1 Créditos Presumidos Atividades Agro** **IV.II.2.1.1 Créditos Presumidos** - Lei 10.925/04 Segundo a Impugnante, a Autoridade Fiscal glosou os créditos presumidos da atividade agroindustrial calculados com base na Lei nº 10.925, de 2004, tais como ovo comercial, lenha de eucalipto por peso, maravalha seca pinus para integrados e enfardada, com a justificativa de que não são insumos utilizados no processo produtivo e que parte seria para comercialização, não reconhecendo o direito de crédito da Autuada.

Porém, é empresa do setor alimentício, por conta disso possui uma vasta variedade de produtos industrializados e comercializados, de origem animal e vegetal, e de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, pode efetuar o aproveitamento do crédito de PIS e da Cofins.

Por fim, no que tange aos créditos originários da aquisição do ovo comercial, destaca que realizou o estorno do crédito no momento da realização da venda. A forma do estorno é realizada pelo custo da aquisição, sendo que este valor é informando nos Blocos M 110 e M510.

A composição do estorno já consta nos autos, nos arquivos planilháveis denominados ITEM 23 01 2017 Registro M110 e M510, ITEM 23 02 2017 Registro M110 e M510 e ITEM 23 03 2017 Registro M110 e M510, que contém o detalhamento do estorno do item ovo vendido na sheet 04.

**IV.II.2.1.2 Créditos Presumidos** - Lei 12.058/09 Segundo a Impugnante, os créditos por ela apropriados não foram admitidos pelo Fisco porque as Autoridades Fiscais entenderem que os parágrafos únicos dos artigos 5º e 6º da Instrução Normativa RFB nº 977/2009 vedariam a tomada de créditos, uma vez que a empresa vende e industrializa produtos classificados nas posições 02.01 e 02.02 da NCM, bem como não teria exportado bens classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM no período.

Ademais, os Autuantes também alegaram que a aquisição de bens com suspensão da incidência das contribuições vedaria a tomada dos créditos presumidos, e que não haveria controle de estoque específico para a destinação dos produtos.

Quanto à tomada de crédito presumido sobre bens adquiridos com suspensão de pagamento das contribuições, a Impugnante alega que os artigos 7º e 8º da então vigente IN RFB nº 977/2009 autorizavam expressamente o creditamento. O legislador claramente se refere aos insumos adquiridos por empresa industrial, permitindo que mesmo os produtos adquiridos com tributação diferenciada, neste caso por suspensão, sejam passíveis de creditamento por seu adquirente.

Quanto à alegação do Fisco de que a Autuada negocou produtos classificados nos códigos NCM 02.01, 02.02 e 15.02, a Impugnante defende que a vedação expressa no parágrafo único do artigo 6º da IN RFB nº 977/2009 diz respeito a produtos específicos, cuja industrialização resulta em produto cuja receita seja suspensa, e a BRF, neste caso, possui “enfoque do adquirente” destas mercadorias, e possui uma vasta gama de produtos adquiridos como insumos que não se encontram nas hipóteses de vedação previstas na legislação.

No que tange à afirmação da Autoridade Fiscal de que a Impugnante não poderia ter se aproveitado dos créditos presumidos em decorrência da existência de alíquota zero dessas contribuições, a Impugnante declara que fez os ajustes e estornos necessários.

No mais, alega que as Autoridades Fiscais também apresentaram um óbice inexistente: a falta de segregação das aquisições de gado vivo. No curso da fiscalização explicou que tal controle é “impraticável”, na medida em que partes de um mesmo animal são destinadas tanto para a exportação como para o mercado interno.

Diante da impossibilidade prática de segregação de qual parte do animal é destinada a qual mercado, “compete à Autoridade fiscal fiar-se no elemento de prova mais óbvio e confiável: o percentual da receita auferido no mercado interno e aquele auferido em operações de exportação”.

IV.II.2.1.3 Créditos Presumidos - Lei 12.350/10 Segundo a Impugnante, os créditos presumidos do PIS e da Cofins previstos na Lei nº 12.350/2010 e nos artigos 5º e 6º da IN RFB nº 1.157/2011, que regulamentou a referida lei, foram glosados porque a Autoridade Fiscal entendeu que tais créditos não poderiam ser aproveitados em razão das vedações contidas nos parágrafos únicos dos próprios artigos 5º e 6º.

Contudo, a Autoridade Fiscal se equivocou, pois as vedações em questão alcançam apenas alguns produtos adquiridos ou industrializados pela empresa, e não toda gama de produtos. Em relação ao supracitado artigo 5º, a Impugnante afirma que tal vedação afeta tão somente as operações praticadas no mercado interno. O crédito presumido pode ser calculado sobre as aquisições vinculadas às exportações que a empresa realiza periodicamente e que não necessariamente

são realizadas na mesma competência dos créditos, até porque a legislação não impõe este requisito.

Com relação ao crédito presumido previsto no artigo 6º da IN RFB nº 1.157/2011, ao fazer remissão ao artigo 2º, IV, o dispositivo em questão vedaria o cálculo de crédito presumido apenas sobre operações praticadas no mercado interno decorrentes da venda de produtos classificados nos NCM 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1.

Mas, novamente, a Autoridade Administrativa incorre em erro, pois a Impugnante aplicou as normas retro mencionadas que determinam as hipóteses de suspensão e incidências de PIS/Cofins em relação as operações de venda. Neste contexto, a Impugnante possui condição de adquirente dessas mercadorias para industrialização, as quais resultam produtos diversos, tributados ou não pelo PIS e Cofins.

Uma vez mais, cumpre informar que os ajustes de estorno devidos, apurados pela empresa, foram realizados na sua apuração de crédito e declarados em EFD-Contribuições sob forma de estornos e ajustes.

No mais, reitera o inexistente óbice criado pelas Autoridades Fiscais, e já mencionado no item anterior: a segregação das aquisições dos animais. A Impugnante balizou todo o seu procedimento para tomada e controle de créditos no Parecer realizado por empresa independente especializada, cuja cópia compõe o Anexo 09.

IV.II.2.2 Créditos de Aquisições para Revenda, e de Insumos com alíquota zero e suspensão Por serem tributadas à alíquota zero, foram glosados os créditos apurados sobre as aquisições de itens para revenda, discriminados na aba “4.3.1.3.1.1” do arquivo não-paginável denominado “Detalhamento das Glosas”. Também foram glosados créditos apurados sobre as aquisições de bens utilizados como insumo tributados à alíquota zero.

Segundo a Impugnante, por definição legal, a tributação com alíquota zero não significa não incidência ou isenção das contribuições. Em outras palavras, os produtos foram tributados. Independentemente da destinação destas mercadorias adquiridas e tributadas à alíquota zero, sem ônus financeiro, pelo princípio da regra matriz de incidência tributária tais aquisições sofreram a incidência das contribuições e, desta forma, geram direito ao creditamento nas operações.

Destarte, solicita o cancelamento das glosas, uma vez que não ocorreu averiguação do movimento de registro de saídas dos produtos mencionados, a fim de comprovar que houve tributação nas saídas, bem como também os insumos foram “tributados” na entrada, mesmo que por alíquota igual a zero.

Com relação ao creditamento do insumo “açúcar”, afirma que se trata de insumo que faz parte do seu processo produtivo, compondo um produto com saída

tributada pelo PIS/Cofins, restando o direito ao seu creditamento para que não gere um descompasso tributário.

Em seguida, defende-se da acusação de que teria classificado o açúcar incorretamente no código NCM 1701.13.00 (açúcar de cana mencionado na Nota 2 de subposição), passível de creditamento, quando o procedimento correto seria manter o NCM informado nas notas fiscais, NCMs 1701.14.00 (outros açúcares de cana) ou 1701.99.00 (outros açúcares de cana ou de beterraba e sacarose quimicamente pura, no estado sólido), os quais impossibilitam o creditamento do PIS e da Cofins.

A Impugnante alega que a reclassificação do açúcar para o NCM 1701.13.00 teve como pressuposto a característica e a especificidade do item mencionado nas notas fiscais do fornecedor, pois nelas é apresentado um código NCM genérico (1701.14.00 e 1701.99.00), tratado como “outros açúcares”, sem que haja um descriptivo claro e definitivo para o açúcar refinado.

Como fundamento para a glosa das aquisições relativas a MIUDOS CONG FGO (MOELA) BDJ 1KG SADIA NCM – 0504.00.90, o Auditor Fiscal apontou o inciso XIX do artigo 1º da Lei 10.925, e inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, que trata de carnes sujeitas à alíquota zero. Porém, tais aquisições de miúdos são classificadas no código 0504.00.90 da NCM, e, portanto, não se enquadram nos códigos da TIPI citados nos dispositivos mencionados pelo autuante.

Em relação à glosa de crédito correspondente à aquisição do item “queijo processado”, o fornecedor realizou o destaque do valor vinculado ao PIS e à Cofins, conforme Anexo 20 com a relação de notas fiscais emitidas. Assim sendo, seguindo a regra da não cumulatividade, a Autuada realizou o aproveitamento do crédito PIS e COFINS.

No que tange às aquisições de vacinas e medicamentos, tais itens são insumos essenciais e obrigatórios na fabricação dos produtos, integrando o processo produtivo da BRF. O regime de tributação monofásico gera direito ao crédito, quando os bens são utilizados como insumo do processo produtivo, conforme parecer de auditoria independente que corrobora o seu entendimento (Anexo 21). Mesmo que a operação anterior esteja enquadrada no regime monofásico, não seria coerente e nem razoável a BRF adquirir o produto para uso próprio, que não tem fins de revenda, sem poder tomar o devido crédito, já que será integrado ao custo do produto.

Quanto às glosas dos créditos calculados sobre aquisição de ferramentas e instrumentos de medição, listados na aba “Não atende conc insumo” da planilha “GLOSAS 01 trimestre 2017”, a Impugnante destaca especificamente os produtos “MEDIDOR PH BOLSO 1A15” e “TESOURA AMR 8POL 5560/08MUN 25923/058TRA” e a sua aplicação. Afirma que as justificativas de glosa não devem prosperar, pois não houve uma análise minuciosa dos itens da lista de ferramentas, tendo sido negado o direito ao crédito simplesmente por uma verificação superficial e pela nomenclatura dos itens.

Esse bens são utilizados em seu processo produtivo, possuem a permanente necessidade para a produção e qualidade do produto final, tornando-se essencial à atividade da empresa, não tendo o Agente fiscal observado os princípios do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, dos quais dependem os critérios de essencialidade e relevância.

**IV.II.2.3 Créditos Não Permitidos de Serviços** Os serviços utilizados pela Contribuinte, descritos no Relatório Fiscal às fls. 1564 a 1575 do Auto de Infração, são essenciais e relevantes para a atividade da empresa em todas as fases da produção.

Como se vê, o Auto de Infração contraria o entendimento assentado em sede do regime de recursos repetitivos do STJ, na medida em que prescreve entendimento restritivo ao conceito de insumo, que se revela ilegal.

Em especial, a Impugnante destaca os serviços de movimentação de cross docking, serviços portuários, serviços de vigilância, repalitização (reforma de pallets), locação de uniformes, administração de vestiários, locação de veículos e equipamentos e emissão de certificação Halal, analisados em itens específicos da impugnação.

**IV.II.2.3.1 Serviços Cross Docking** Esse serviço é imprescindível, essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Impugnante, e compreende o transbordo da carga de grandes caminhões para caminhões menores que fazem a entrega dos produtos, mantendo a refrigeração e a qualidade.

**IV.II.2.3.2 Reforma de Pallets** São serviços intrinsecamente ligados ao processo produtivo da BRF, já que os pallets são destinados a suportar grandes e diárias movimentações de carga. A BRF também solicitou um relatório elaborado por auditoria independente para que fosse realizado o estudo e viabilidade, dentro das normas, do direito ao crédito (Anexo 23).

**IV.II.2.3.3 Locação de Uniformes** Esse serviços foram glosados no Relatório Fiscal sob a alegação de que inexiste base legal para permitir o creditamento. Mais uma vez o cerne da questão é o conceito de insumos e o entendimento restritivo utilizado pela fiscalização.

A Contribuinte atua no ramo alimentício, e assim os uniformes e demais materiais utilizados pelos funcionários são inequivocamente essenciais, relevantes e imprescindíveis no seu processo produtivo. É fato que a higiene e limpeza na indústria alimentícia é essencial para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Aplicando-se o teste de subtração, é fácil identificar que a eliminação do serviço implica na impossibilidade da realização de sua atividade empresarial ou, pelo menos, causa perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil, restando comprovada a imprescindibilidade e a essencialidade do serviço.

IV.II.2.3.4 Locação de Veículos e Equipamentos Ao defender-se da glosa dos créditos apurados sobre o serviço de locação de veículos, especialmente de empilhadeiras, a Impugnante alega que os Autuantes adotaram o simples, ultrapassado e restritivo argumento de que tal serviço não atende ao conceito de insumo.

IV.II.2.3.5 Administração de Vestiários Os créditos deste item foram glosados em face do entendimento restritivo utilizado pela Fiscalização quanto ao conceito de insumos.

Porém, nos termos do contrato de prestação de serviços, entende-se por administração de vestiários a locação de uniformes profissionais, contratação de serviços de lavanderia, administração e limpeza de vestiários. A Contribuinte é pessoa jurídica que atua no ramo alimentício, de modo que, inequivocadamente, os uniformes e vestiários utilizados pelos funcionários são itens essenciais, relevantes e imprescindíveis no seu processo produtivo. É fato que a higiene e limpeza na indústria alimentícia é essencial para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Por fim, também aplicando o teste de subtração, é de fácil identificação que sua eliminação implica na impossibilidade da realização de sua atividade empresarial, ou, pelo menos, causa perda de qualidade substancial que torna o serviço ou produto inútil.

IV.II.2.3.6 Emissão de certificação Halal A Impugnante afirma que a certificação Halal é obrigatória para o consumo dos produtos por clientes islâmicos, estando vinculada ao processo produtivo desde o início, até o produto acabado e o seu armazenamento.

Desta forma, o serviço de certificação torna-se essencial para a empresa, assegurando o cumprimento de exigências desse mercado consumidor tão importante. Para complementar a análise e necessidade desta certificação, apresenta parecer técnico elaborado por empresa de consultoria (Anexo 24).

IV.II.2.3.7 Serviços Portuários De acordo com o Relatório Fiscal, a glosa do crédito de serviços portuários está vinculada ao mesmo critério adotado em relação aos certificados, ou seja, são serviços realizados após a produção.

Os procedimentos de handling in e out consistem na transferência do container do caminhão para o pátio do armazém para carregamento, e de sua realocação para o veículo, respectivamente. Por tratar-se de transferência do caminhão para um armazém, esse custo está incluso no processo de armazenamento dos produtos a serem exportados, e portanto a apuração do crédito prevista no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Conclui a Impugnante que são serviços essenciais e vinculados diretamente à receita tributável pelo PIS e pela Cofins, e também foram objeto de relatório elaborado por empresa de consultoria (Anexo 25).

IV.II.2.3.8 Serviços de Vigilância Pelo simples e ultrapassado argumento de que, supostamente, não atenderiam ao conceito de insumo, foram glosados os serviços de vigilância, assim identificados: sistema segurança/vigilância nr12, serviço de vigilante 24 hs desarmado, vigilância ronda 24 hs armado, serviço de vigilância Ronda 12 hs armado noite, serviço vigilância portaria 24 hs, serviço de vigilância locação moto ronda, serviço de vigilante 12 hs dia armado, serviço de vigilante 12 hs noite desarmado e serviço de vigilância portaria 12 hs noite.

A Impugnante possui inúmeras unidades produtivas, sendo grande parte fazendas e grandes plantas industriais. Assim, concentra grande dispêndio financeiro com a finalidade de exercer preventivamente a proteção do patrimônio e das pessoas que se encontram nos limites da localidade a ser vigiada. Deste modo, os serviços são indiretamente ligados à produção dos bens, sendo indispensáveis e infelizmente necessários para a regular condução das atividades empresariais pela recorrente.

Destarte, tais despesas se tornam indispensáveis à produção e são decorrentes de serviços utilizados diretamente neste, podendo ser consideradas insumos e gerar créditos de PIS e Cofins. Para tanto, anexa os contratos celebrados com seus prestadores de serviços.

IV.II.2.3.9 Serviço de Aluguel de Imóvel Administrativo Segundo a Impugnante, conforme legislação de regência, é permitido o aproveitamento dos créditos em relação a aluguéis de prédios pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Assim, para fins de comprovação da origem destas locações, anexa os respectivos contratos, pelo que poderá ser comprovada a adequação com o permissivo legal de creditamento (Anexo 26).

IV.II.2.3.10 Serviço de Arrendamento de Área de Terras para Plantio de Floresta (eucalipto) A Impugnante afirma que as despesas com o arrendamento agrícola se equiparam às despesas com aluguéis de prédios utilizados na atividade da empresa, tal como prevê o art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, de modo que anexa cópia do contrato de arrendamento de propriedade rural para plantio de eucalipto, para fins de comprovação da origem do creditamento (Anexo 27).

IV.II.2.4 Créditos Extemporâneos IV.II.2.4.1 Crédito Extemporâneo de Ativo Imobilizado Segundo a Impugnante, o creditamento extemporâneo é muito comum quando se trata de empresa de grande porte e com complexo e variado processo produtivo, pois é praticamente impossível determinar, na entrada das mercadorias, se elas serão utilizadas ou não no processo produtivo. Vários itens podem ter uma aplicação mista, ou seja, ser ou não aplicado no processo produtivo. Essa característica exige que de tempos em tempos a empresa contrate consultorias especializadas que fazem todo o levantamento, considerando não só a aplicação do material mas, e principalmente, a classificação contábil do custo.

Em relação aos serviços, dúvidas ou lapsos podem fazer com que o creditamento não seja aplicado em sua entrada, fazendo com que a análise mais apurada e um maior detalhamento da sua aplicação e essencialidade seja feita, do mesmo modo, por uma consultoria especializada, surgindo daí a necessidade e o direito ao crédito extemporâneo, nos moldes adotados pela Impugnante.

Desta forma, identificou “aquisições e serviços que dão direito ao crédito extemporâneo, correspondente aos períodos de 2011 a 2016”, e aproveitou tais valores, declarando-os na EFD-Contribuições do 1º trimestre de 2017. Tal procedimento, se algum prejuízo causa, é para o próprio Contribuinte e não ao Fisco, até mesmo porque o crédito extemporâneo é realizado sem qualquer atualização.

Afirma que atendeu a todas as intimações, detalhando e discriminando todos os seus procedimentos de apuração, apresentando inúmeras planilhas com todos as informações solicitadas, como listagem dos produtos e notas fiscais relacionadas aos créditos extemporâneos. Destaca a forma como atendeu às intimações formuladas durante o procedimento fiscalizatório, isso porque o Auditor Fiscal solicitou que a BRF apresentasse informações sobre todos os ativos de forma discriminada por nota fiscal. Embora a Autuada tenha atendido aos pedidos, essas informações podem mais confundir do que explicar, posto que a obrigação acessória relacionada – EFD-Contribuições – não exige a abertura dos créditos sobre os itens do Ativo Imobilizado por nota fiscal.

Quanto à impossibilidade de alteração do critério para apuração dos créditos de PIS e Cofins, discorda da interpretação do Auditor Fiscal de que uma vez que o contribuinte efetue os cálculos com base num dos critérios, essa opção é irretratável. Cita o parágrafo 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004; mas no entender da Impugnante essa não é a correta interpretação do dispositivo regulamentador, citando o § 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004.

Assevera que o disposto no artigo 7º determinou que, uma vez que a empresa tenha optado pelo cálculo com base nos prazos menores (1/48 ou 1/24), essa opção é irretratável, e não mais poderia voltar a calcular o crédito com base nas taxas de depreciação. Mas não há na legislação qualquer vedação para que a empresa a faça de forma retroativa.

A regra geral não é uma opção, razão pela qual poderá fazê-la a qualquer tempo. Aduz que a RFB já se manifestou sobre essa questão em inúmeros processos de consulta, citando decisão proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/6a. Região, além de apresentar relatório elaborado por empresa especializada que corroboraria os seus argumentos (Anexo 28).

Alega que o Autuante “não nega tratar-se de aproveitamento de Crédito PISCOFINS sobre novas classe de produtos.xlsx” como parte do Ativo Imobilizado da BRF”. Mas a Impugnante tomava os créditos das contribuições com base nas taxas de depreciação aplicáveis, enquanto a legislação permitia a tomada desses

créditos em menor prazo. Houve, igualmente, um recálculo das apropriações com base no valor residual dos bens, o que resultou no registro extemporâneo, em março de 2017, dos créditos remanescentes sobre essa classe de produtos.

A falta de pedido de esclarecimentos adicionais, contudo, fez com que o Auditor Fiscal concluísse que haveria registros cuja possibilidade de créditos estaria prescrita, o que não condiz com os fatos e os procedimentos adotados pela Impugnante, que observou, não só o período em que o registro poderia ser feito, como calculou o montante do crédito sobre a depreciação determinada pelas taxas permitidas pela legislação de regência, desprezando todos os meses que porventura já tivessem sido atingidos pelo instituto da decadência.

A Impugnante entende que o deslinde em relação ao presente item somente será possível com a realização de diligências, que fatalmente concluirão pela correção dos procedimentos e cálculos efetuados pela Autuada.

**IV.II.2.4.2 Creditamento Extemporâneo sem retificação de DACON e EFD-Contribuições** Ainda sobre o direito ao creditamento extemporâneo, a Impugnante rechaça a motivação apresentada pelas Autoridades Fiscais para não reconhecimento dos créditos, amparada na determinação de necessidade de retificação dos Dacon e EFD dos respectivos períodos de apuração, pois inexiste norma legal que imponha essa retificação para inclusão de créditos fora dos períodos de apuração a que se refiram.

Afirma que, desde que a operação anterior esteja contemplada legalmente com possibilidade de crédito e seja tempestivo o registro, o direito ao crédito deve ser assegurado, independentemente de qualquer retificação de obrigações acessórias dos períodos relacionados com o crédito extemporâneo.

**IV.II.2.5. Créditos de Frete** A Impugnante alega que, mesmo para os produtos transportados sujeitos à alíquota zero ou suspensão das contribuições, tem direito à tomada de créditos, pois não há uma vinculação entre os créditos admissíveis referentes aos fretes e aqueles que tratam dos produtos transportados.

Mesmo os produtos que possuem tributação diferenciada, os fretes relativos a essas aquisições possuem incidência de PIS e Cofins e, portanto, permitem o direito ao crédito das contribuições.

Conclui que os fretes contratados e os produtos transportados não guardam nenhum vínculo para fins de possibilidade de créditos, e não há qualquer menção desse fato nas leis que permeiam os tributos.

A Impugnante também contesta a glosa de fretes contratados após o desembarço aduaneiro, para transporte de bens importados até os seus estabelecimentos, alegando que são efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, e qualquer vinculação da contratação dos fretes, utilizados como insumos, com seus produtos transportados, ou ainda, vinculação com legislação específica

aplicáveis aos produtos importados, resulta em grave equívoco e falha na interpretação das bases legais.

IV.II.2.5.1 Diferença Registro D101/D105 e M105/505 O Fisco identificou divergências de valores sobre aquisições informados na obrigação acessória EFD-Contribuição com relação aos documentos emitidos pelas transportadoras. Consequentemente, glosou 9 (nove) registros, identificados na impugnação.

A Impugnante informa que, em procedimento interno, diante da análise das obrigações, realizou nos blocos de Ajuste apuração dos meses de maio e agosto de 2017 e fevereiro de 2018 o estorno de crédito de 4 registros, que relaciona, de modo que a glosa improcede.

IV.II.2.6 Demais materiais utilizados como insumos Segundo a Impugnante, o Auditor Fiscal glosou créditos de PIS e Cofins calculados sobre a aquisição de diversos bens também utilizados para fins de execução de seus objetivos sociais, tais como ferramentas e peças, discriminados em planilha indicativa (Anexo 29), desatendendo o critério da essencialidade.

As justificativas de glosa para tais itens não decorrem de análise minuciosa das operações, mas por uma verificação superficial, calcada exclusivamente em nomenclatura dos itens. Não obstante, acaso exercido o princípio da busca da verdade material, a essencialidade na obtenção da receita da Impugnante seria evidenciada, decorrendo o seu consequente direito ao creditamento. Para tanto, pugna pela realização de diligência, para o fim de que sejam submetidos ao denominado “teste da subtração”, conforme quesitos formulados ao final da impugnação.

IV.II.3 DAS INFRAÇÕES RELACIONADAS À EFD-CONTRIBUIÇÕES No que tange à multa regulamentar lavrada, a Impugnante afirma que no presente caso não se verificam os pressupostos da materialidade de aplicação da multa, vez que a maneira como formalizado o creditamento extemporâneo não caracterizou o tipo apto à subsunção de incidência da penalidade. Em verdade, os créditos aproveitados extemporaneamente decorreram de revisão de apurações anteriormente formalizadas, pelo que, não há sequer que se falar em equívoco de lançamento, mas sim, da própria interpretação das normas de prescrição da tributação adotada pela Impugnante.

que a Autoridade Fiscal se fundamentou em equivocada interpretação do Parecer Normativo RFB nº 03/2013, pois é conclusão da própria RFB de que, quer o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quer os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.212/1991, possuem como materialidade somente nos casos em que o contribuinte deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Não sendo este o caso verificado nos presentes autos, impõe-se que seja cancelado o lançamento da multa regulamentar.

IV.II.3.1 Multa Isolada e Multa de Ofício. Ilegalidade de Aplicação Concomitante Em havendo lançamento de obrigações principais com as respectivas autuações

de multas de ofício, haverá excesso na aplicação da norma sancionatória se também lançada a multa isolada relativa à obrigação acessória correlata, posto que sobre o mesmo fato jurídico tributário recaem, arbitrariamente, duas modalidades punitivas.

Assim, a Impugnante requer o cancelamento da multa regulamentar, também em caráter subsidiário, vez que lançadas as multas de ofícios relativas ao inadimplemento de obrigação principal, configurando a duplicidade de penalidade.

IV.II.4 Das Demais Considerações Deve-se considerar os saldos credores acumulados de períodos anteriores para composição da apuração do 1º trimestre de 2017, tendo em vista o julgamento a ser procedente dos processos vinculados aos trimestres de 2015 e 2016.

Por fim, ressalta que não há motivos para a glosa dos créditos de devolução de venda, de modo que a base utilizada pela Impugnante está correta. Caberia a Fiscalização refazer a recomposição das classificações.

V. Das Diligências Na eventualidade de serem considerados insuficientes os diversos elementos de provas colacionados, a Impugnante requer que seja determinada a realização de diligências para a comprovação de suas alegações, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, formulando quesitos para fins de realização de diligência.

VI. Dos Pedidos Ao final, requer a anulação dos lançamentos de PIS e Cofins e da Multa Isolada, ante as vicissitudes que maculam a autuação, consubstanciadas na ausência de observância do princípio da verdade material, em especial relativamente à (i) indevida inversão do ônus da prova, (ii) ausência de laudos técnicos para desqualificação das classificações fiscais adotadas pela Impugnante, culminando com a afronta ao art. 142 do CTN, (iii) indevida modificação de critério jurídico, bem como (iv) ofensa à coisa julgada administrativa material, relativamente ao direito creditório reconhecido, em caráter de trânsito em julgado, junto ao Processo nº 10925.905142/2010-77.

Em não sendo acolhidas as defesas de caráter preliminar, requer, então, o cancelamento da integralidade do lançamento.

Subsidiariamente, acaso não cancelados os lançamentos em seu mérito, seja cancelada a multa isolada lançada em face das supostas irregularidade na EFC-Contribuições, quer pela inexistência de materialidade, quer pela ilegalidade de duplicidade de aplicação concomitante à multa de ofício.

Por fim, em homenagem ao princípio da verdade material, requer a posterior juntada dos documentos que se fizerem necessários para a comprovação do quanto alegado.

Intimado da decisão de 1º grau em 11/12/2023, apresentou recurso voluntário em 27/12/2023 o que fez com pedido para que esse processo administrativo seja julgado em conjunto

com os demais PAFs de número 10983.909690/2021-34 e 10983.909689/2021-18, bem como, no mérito, que todo o auto de infração seja integralmente cancelado.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Inicialmente, observa-se que a recorrente solicitou que este processo seja julgado em conjunto com os processos administrativos 10983.909690/2021-34 e 10983.909689/2021-18. Isso porque a Fiscalização, após o mencionado procedimento fiscal, lavrou autos de infração referentes à contribuição ao PIS e à Cofins (processo principal), em razão de glosas de créditos escriturados pela recorrente no 1º trimestre de 2017, bem como lançado valores da Cofins e da contribuição ao PIS em razão da omissão de receitas e aplicado multa em razão da prestação de informações inexatas na EFD-Contribuições.

De fato, tratam-se, conforme já assinalado, de processos vinculados que devem ser julgados conjuntamente.

Assim sendo, considerando que o julgamento realizado para este recurso voluntário referente deve ter a mesma fundamentação do acórdão para os processos de nº 10983.909690/2021-34 e 10983.909689/2021-18, aplicando-se, portanto, à matéria sob julgamento, a mesma decisão.

### 1. PRELIMINARES

#### **1.1- DA AUSÊNCIA DE BUSCA DA VERDADE MATERIAL, DA INDEVIDA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA E DO CERCEAMENTO DE DEFESA POR INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS e DA AUTUAÇÃO NÃO AMPARADA POR LAUDO TÉCNICO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA A DESCLASSIFICAÇÃO FISCAL REALIZADA.**

Entendo que ambos os tópicos dizem respeito a temas similares, por isso, abordo no mesmo tópico.

A Recorrente pede pela nulidade das glosas realizadas por falta de análise da atividade empresarial para verificação de cada item, gerando provas, em decorrência do princípio da verdade material, além de laudo pericial.

**Sem razão à defesa.**

Com relação ao ônus da prova, é importante frisar que não obstante se tratar de lançamento de ofício, é do Contribuinte o encargo de comprovar os requisitos sobre o direito

invocado para manutenção dos créditos glosados, na forma prevista pelo artigo 373, I do Código de Processo Civil.

Com relação às omissões de receitas, entendo que não há o enquadramento nos casos previstos nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, que assim estabelecem:

**Art. 10.** O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

**Art. 59.** São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Por tais razões, afasto a preliminar invocada em defesa e passo à análise da controvérsia apresentada em relação ao mérito.

## 1.2. DA OFENSA À COISA JULGADA ADMINISTRATIVA

Alega a recorrente que, em atenção ao critério da essencialidade, nos termos em que já assentadas, as premissas em sede do Regime de Recursos Repetitivos, nos termos do REsp 1221170/PR, o julgamento ofendeu a coisa julgada.

Contudo, essa matéria se confunde com o próprio mérito da questão, postergo sua análise neste voto.

Antes de adentrar ao mérito, ressalto que o presente caso se trata de demanda similar ao caso julgado no acordão de nº 3402-012.121, prolatado em 21 de agosto de 2024, nesta mesma turma, com diferente composição, da relatoria da Conselheira Cynthia Elena de Campos, cujo voto, na oportunidade, acompanhei integralmente. Logo, passo a adotar partes das mesmas razões de decidir neste voto, no que tange à fundamentação de mérito do recurso voluntário.

## 2. Mérito

### 2.1 Da análise dos critérios de relevância e essencialidade sobre os insumos indicados pela Contribuinte

#### 2.1.1. Do conceito de insumo

Versa o presente litígio de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas. Igualmente foi lavrado “Auto de Infração OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB LAVRATURA”, lavrado pela “Apresentação de EFD-Contribuições com Informações Inexatas, Incompletas ou Omitidas”.

A Recorrente tem como objeto social a atividade no mercado interno e externo de industrialização, comercialização varejista e atacadista, exploração de alimentos em geral, principalmente os derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia de frio como suporte de distribuição; industrialização de rações, nutrientes e suplementos alimentares para animais, de óleos vegetais, gorduras e laticínios; bem como, a exploração, conservação, armazenamento, ensilagem e comercialização de grãos; a prestação de serviços de alimentação em geral; a prestação de serviços de transporte, logística e distribuição de cargas e alimentos em geral, entre outros.

Segundo a defesa, desenvolve suas atividades em maior escala com industrialização de produtos de origem animal, passando pela criação, abate, produção, até o transporte ao seu consumidor final (ou até o porto para a posterior exportação das mercadorias).

A controvérsia posta neste litígio trata sobre a necessária análise sobre os insumos que deram origem ao direito creditório pleiteado, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, pelo qual o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu que, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, conforme a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação

da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Por tais razões, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, o conceito de insumos passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Delimitado o alcance do conceito de insumo que deverá ser considerado em julgamento ao presente caso, passo à análise do direito creditório pleiteado pela Recorrente, o que faço adotando a premissa de que se trata de uma empresa que tem por atividade econômica a produção de alimentos para consumo humano e, portanto, que exige atenção especial às regras sanitárias específicas, sem as quais, por questões óbvias, resta impedida a efetividade de suas operações.

Em razões recursais a Recorrente descreveu seu processo produtivo com relação aos insumos pleiteados.

Delimitado o alcance do conceito de insumo que deverá ser considerado em julgamento ao presente caso, passo à análise do direito creditório pleiteado pela Recorrente, o que faço adotando a premissa de que se trata de uma empresa que tem por atividade econômica a produção de alimentos para consumo humano e, portanto, que exige atenção especial às regras sanitárias específicas, sem as quais, por questões óbvias, resta impedida a efetividade de suas operações.

### **2.1.2. Operações de movimentação, Serviços de Carga e Descarga – Cross Docking e Repaletização**

Após a diligência realizada pela Autoridade Fiscal da DRF, parte das glosas sobre as operações de movimentação, serviços de carga, descarga e operador logístico foi revertida. No entanto, as glosas referentes aos serviços de cross docking e repaletização foram mantidas.

Em relação ao serviço de repaletização, relata a autoridade fiscal que intimada para tanto, a interessada informou: que o serviço ocorre no armazém destinatário das mercadorias e que é uma troca de paletes “com o objetivo de maximizar a ocupação das carretas frigoríficas e containers, carregando o máximo possível em cada veículo, às vezes não é utilizado o mesmo padrão de altura de pallets que os armazéns de destino utilizam ...”; que os produtos estão prontos, acabados, embalados com embalagem de apresentação e de transporte, mesmo há vários dias, e que os serviços são realizados no armazém destinatário. Menciona, ainda, que intimada a informar a “legislação que exija a utilização dos serviços”, a fiscalizada citou genericamente normas sanitárias. Conclui que, que muito embora haja exigência de normas sanitárias quanto a paletes, não há exigência legal de troca de paletes para casos como o informado pela interessada.

Argumentou a defesa que o serviço de repaletização é indissociável das despesas com pallets que, por sua vez, são insumos entendidos como custos necessários para a atividade da empresa, o que lhe garante o direito aos créditos da contribuição.

Argumentou, ainda, que os custos e despesas com a movimentação das mercadorias, serviços de carga e descarga e operador logístico, são inerentes ao serviço de armazenagem.

Com relação ao *cross docking*, concluiu a Fiscalização que não há exigência legal tal movimentação, mas de manutenção do frio, o que pode ser obtido utilizando-se veículos refrigerados, pelo que conclui que a contribuinte utiliza o serviço de movimentação *cross docking* de forma discricionária, não sendo obrigada por lei a utilizar tal serviço.

Por sua vez, sustenta a defesa que os serviços de *cross docking* são essenciais às atividades da Recorrente, uma vez que sua contratação é necessária para atender às obrigações sanitárias. Por industrializar produtos de origem animal destinados ao consumo humano, a

Recorrente deve transportá-los e acondicioná-los em temperaturas adequadas, sob risco de sofrer sanções administrativas das autoridades de fiscalização sanitária.

Explicou a defesa que o *cross docking* é um sistema em que os bens entram e saem de um centro de distribuição de maneira célere, de maneira a otimizar a execução das atividades da empresa, em razão da desnecessidade de armazenar os produtos no centro de distribuição, de modo a permitir uma rápida passagem das mercadorias que chegam para a expedição destas para os clientes. Para melhor compreensão. Justificou que, além de acelerar a distribuição dos produtos – o que diminui a perda por perecimento –, o *cross docking* permite a expansão das atividades, tendo em vista o maior número de clientes (revendedores) e consumidores que poderão ser atendidos.

Por outro lado, o ilustre Julgador *a quo* entendeu que tais bens e serviços são utilizados fora do processo de produção do bem destinado à venda e, portanto, não podem ser considerados como insumos.

#### **Assiste razão à defesa.**

Reitero o r. voto da Eminentíssima Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade** – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

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

E, como já mencionado neste voto, reitero que os Itens 16 e 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, o qual direciona o conceito de insumos adotado pelo STJ, devendo ser observado o “teste de subtração” a que se refere o voto do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques, sendo que a **“definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo”**.

Considerando os fundamentos já demonstrados neste voto com relação às despesas com fretes e, diante da singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, demonstrada nas explicações trazidas em razões recursais, é de flagrante constatação que os itens sob análise de

fato são utilizados para conservação dos produtos até a destinação para consumo humano, motivo pelo qual se enquadra nos critérios de **essencialidade** e **essencialidade**, cuja subtração resulta em perda da qualidade, além de infringir disposições legais sanitárias.

Considerando a singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, demonstrada nas explicações trazidas em razões recursais, bem como das exigências traçadas pelas normas sanitárias, é de flagrante constatação que os itens sob análise de fato são utilizados para proteção dos produtos até a destinação para consumo humano, motivo pelo qual se enquadra nos critérios de **essencialidade** e **essencialidade**, cuja subtração resulta em perda da qualidade, além de infringir disposições legais da ANVISA e MAPA.

**Outrossim, o reconhecimento do direito creditório sobre tais itens igualmente já foi reconhecido por este CARF através dos seguintes precedentes:**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO (ART. 3º II, DA LEI 10.637/2002).  
EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE FRUTAS IN NATURA. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, por serem essenciais e relevantes na atividade de produção das frutas *in natura* e a consequente venda no mercado interno e exportação. Os pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte garantem a qualidade das frutas *in natura*, mantendo a integridade delas, em virtude de sua fragilidade. (Acórdão nº 3301-009.760 – Relatora: Conselheira Semíramis de Oliveira Duro)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2008

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. (Acórdão nº 3301-009.488 – Relator: Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior)

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA PARA CADA TEMA SUSCITADO. CONHECIMENTO PARCIAL.**

Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a legislação apontada. No caso, o recurso especial interposto pelo Contribuinte não comprova o dissenso jurisprudencial em relação a “gastos com aquisições de partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes e de serviços de montagem e manutenção” e “direito à correção do valor do ressarcimento pela aplicação da Taxa Selic”. E o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional utiliza, no que se refere ao “conceito de insumos”, paradigma em sentido contrário à decisão vinculante do STJ, proferida na sistemática dos recursos repetitivos (Recurso Especial no 1.221.170/PR).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.**

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial no 1.221.170/PR, integrado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

**CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos com pallets para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp no 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do seu Regimento Interno.

**CRÉDITOS. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE CARGA. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

Somente são admitidas para fins de tomada de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei no 10.637/2002) aquelas

com locação de veículos de carga, o que se endossa na Solução de Consulta Cosit no 1/2014.

#### CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM GÁS GLP CILINDRO P-20.

São admitidas para fins de tomada de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP as despesas com gás GLP-cilindro P-20, utilizado em empilhadeiras alugadas, necessárias às operações no processo produtivo. (Acórdão nº 9303-014.369 - Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)

No v. Acórdão nº 9303-014.369, ao analisar o enquadramento no conceito de insumos sobre aquisição de pallets destinados tanto à proteção de mercadorias/produtos quanto ao seu transporte, o ilustre Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan esclareceu que a 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior deste CARF vem reconhecendo a possibilidade de tomada de créditos, o que fez citando o v. Acórdão nº 9303-011.407, no seguinte excerto:

“...conforme razões bem delineadas no acórdão ora recorrido, integrado pelos acórdãos de embargos, há de ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito com relação aos itens listados no parágrafo anterior: ...(b) compras de pallets: utilizados em diversas etapas do processo produtivo, para a movimentação das matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados, evitando o contato com o solo e diminuindo o risco de contaminação, preservando-se a integridade e qualidade dos produtos. Também são utilizados como embalagem para produtos acabados. Diante da essencialidade e relevância, também deve ser concedido o crédito”. (Acórdão nº 9303-011.407, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, unânime em relação ao tema dos pallets, sessão de 15/04/2021) (grifo nosso)

Portanto, deve ser revertida a glosa sobre tais itens.

#### 2.1.3. Da locação de uniformes, serviços de Locação de Veículos e Equipamentos, Serviços de Administração de Vestiários.

Após diligência realizada em primeira instância, foram mantidas as glosas sobre instrumentos utilizados pela Recorrente em seu processo produtivo, tais como: uniformes do funcionários, administração da limpeza dos vestiários, além de empilhadeiras, guindastes e Munck, que fazem parte do processo produtivo.

Entendo que, de fato, para a indústria de alimentos é necessário vestiários apropriados, bem como limpezas específicas, até para que seja mantida o cumprimento às normas de vigilância sanitária.

Já no que tange ao uso de empilhadeiras, guindastes e Munck, também não visualizo como organizar o processo produtivo industrial sem o uso desses equipamentos, claramente essenciais.

Sendo assim, reverto essas glosas.

#### **2.1.4. Da emissão do certificado Halal.**

Explica a recorrente que a emissão deste certificado é um documento fiel de garantia, emitido por uma instituição certificadora Halal, reconhecida por países islâmicos, para atestar que a empresa, processo e produtos seguem os requisitos legais e critérios determinados pela jurisprudência islâmica (Sharia).

De fato, a Certificação Halal atesta que determinado produto respeitou estas regras em todas as suas etapas de produção e industrialização. Deste modo, quando um consumidor islâmico adquire um produto com a certificação Halal, saberá que ele foi produzido respeitando as regras estabelecidas por sua religião, mas isso para países islâmicos em nada sendo obrigatório para seu processo produtivo no Brasil.

Em verdade, a dita certificação concede um “plus” comercial à indústria, em nada sendo necessária em seu processo produtivo.

Sendo assim, mantendo essa glosa.

#### **2.1.5. Serviços Portuários**

Explica a recorrente que as operações de *Handling*, consistem em procedimentos de **handling in e out**, que são transferências do container do caminhão para o pátio do armazém para carregamento e de sua realocação para o veículo, respectivamente, para que sejam evitados acidentes e para aumentar a possibilidade de que a carga chegue em segurança ao complexo portuário.

De fato, para as empresas que utilizam insumos importados, os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para as atividades da Recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de seu interesse. Inclusive, a subtração dos serviços de movimentação portuária privaria o processo produtivo da Recorrente do próprio insumo importado.

Portanto, reverei essa glosa.

#### **2.1.6. Serviços de vigilância**

A recorrente explica que foram glosados os créditos oriundos de serviços de: *sistema segurança/vigilância nr12, serviço de vigilante 24 hs desarmado, vigilância ronda 24 hs armado, serviço de vigilância Ronda 12 hs armado noite, serviço vigilância portaria 24 hs, serviço de vigilância locação moto ronda, serviço de vigilante 12 hs dia armado, serviço de vigilante 12 hs noite desarmado e serviço de vigilância portaria 12 hs noite*, ressaltando que os serviços são indiretamente ligados a produção dos bens, sendo indispensáveis e infelizmente necessárias para a regular condução das atividades empresariais pela Recorrente.

Entendo que em um país com frágil segurança pública como o Brasil, é de extrema importância a atividade de vigilância em empresas de porte como a BRF. Contudo, em nada isso se

associa ao produtivo. Com ou sem vigilância, a indústria estaria apta a funcionar e produzir seus alimentos.

Portanto, mantendo a glosa.

#### **2.1.7. Créditos extemporâneos – do ativo imobilizado e sem a retificação dos DACONS e EFD-CONTRIBUIÇÕES.**

As autoridades fiscais aduziram que foram encontrados valores significativos de créditos extemporâneos incluídos nos ajustes positivos de crédito na EFD-Contribuições, classificados como *Ajuste Oriundo de Outras Situações e Ajuste ref. créditos extemporâneos*.

Quanto aos créditos extemporâneos referentes à depreciação sobre novas classes de produtos, a Fiscalização aduz que a recorrente pretende aproveitar crédito sobre a depreciação de bens que devem ser incorporados ao ativo imobilizado, como tijolo, cimento, argamassa, materiais de construção e serviço de azulejo, no entanto, assevera que não há prova de que as notas fiscais em tela não tenham sido incorporadas ao ativo imobilizado e detalha, no Relatório Fiscal, que a recorrente não evidenciou a legitimidade e liquidez do crédito extemporâneo pretendido.

A recorrente repisa os argumentos apresentados na impugnação, argumenta que houve um recálculo das apropriações com base no valor residual dos bens, o que resultou no registro extemporâneo dos créditos remanescentes, e que o deslinde em relação ao presente item somente será possível com a realização de diligências, que fatalmente concluirão pela correção dos procedimentos e cálculos efetuados pela autuada.

Sem razão a recorrente.

Quanto à alegação da recorrente sobre os valores dos créditos erroneamente informados no Relatório Fiscal, trata-se somente de equívoco no demonstrativo à folha 51, que nenhum prejuízo trouxe à defesa, conforme já assinalado.

No mais, conforme consignado pela Fiscalização no Relatório Fiscal, e confirmado pelo acórdão recorrido, a recorrente não evidenciou o suposto crédito extemporâneo em questão, com a apresentação de documentos e de informações mínimas necessárias para a análise da legitimidade e liquidez do crédito e, em se tratando de crédito, cabe à recorrente comprovar a legitimidade e liquidez, não cabendo, conforme já destacado neste voto, a conversão do julgamento em diligência para produzir prova a seu cargo.

Em relação aos créditos extemporâneos referentes à depreciação sobre novas classes de produtos, merece reforma a decisão recorrida. Conforme excelente voto proferido pelo Conselheiro Pedro Souza Bispo, Acórdão 3402-011.430.

“Trata-se de matéria um tanto quanto pacificada nesta Egrégia Corte no sentido de se reconhecer que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a consequente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser

repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte”.

Neste voto ainda são citados importantes precedentes, tais como:

Processo nº 10380.733020/201158 Acórdão nº 3403002.717 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária Sessão de 29 de janeiro de 2014 Relator: Rosaldo Trevisan (...) Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco. Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto no 70.235/1972, na forma do § 1º do mesmo artigo. No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que este documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos. Sobre a afirmação de que a autuação “funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte”, é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal): O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DACONs, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta no 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009. Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação. (...) Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação

inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

Portanto, merece reforma a r. decisão.

### **2.1.8. Fretes**

Observa-se que foram glosados itens de fretes.

Os argumentos trazidos pela contribuinte são basicamente:

- **Fretes de aquisição de produtos glosados:** traz argumentos completos acerca do fato da Autoridade Fiscal, equivocadamente ter efetuado a glosa dos créditos calculados sobre fretes contratados após o desembarço aduaneiro para transporte de bens importados até os estabelecimentos da empresa.
- **Da diferença Registro D101/D105 e M105/505:** argumenta que o Fisco identificou divergências de valores sobre aquisições informados na obrigação acessória EFD-Contribuição com em relação aos documentos emitidos pelas transportadoras. Diante destas diferenças apontadas, os valores dos créditos utilizados geraram impacto nos blocos M105/M505, que referem-se ao Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito Apurado no Período – PIS/Pasep e COFINS; e no procedimento interno, realizou análises das obrigações entregues correspondente os meses de janeiro, fevereiro e março de 2017. Diante destas análises a CIA realizou o estorno de crédito de alguns registros.

No que tange aos fretes contratados após o desembarço aduaneiro reverto a glosa, adotando o mesmo raciocínio utilizado para reverter as glosas dos serviços portuários.

### **2.1.9. Dos créditos sobre demais materiais utilizados como insumos**

Restringe-se a recorrente a alegar que nesse ponto: *“Referidos insumos encontram-se discriminados em planilha indicativa, conforme Anexo 29 da Impugnação, cumprindo-se destacar, desde logo, que inobstante o presente Recurso Voluntário não descrever item específico para cada um dos insumos, dada a sua enorme quantidade, ratifica sua integral inconformidade, vez que, em todas estas glosas, foram desatendidos os critérios da essencialidade para fins do exercício de seu contrato social. Como se pode observar, as justificativas de glosa para tais itens não decorreram de análise minusiosa das operações. Não obstante, acaso exercido o princípio da busca da verdade material, a essencialidade na obtenção da receita da Recorrente seria evidenciada, decorrendo o seu consequente direito ao creditamento.”*

Sem trazer qualquer explicação detalhada sobre o processo produtivo que corrobore sua tese, não há possibilidade desta Conselheira analisar os insumos à luz do critério da essencialidade e relevância, por isso mantenho a glosa.

## **2.2. Créditos de aquisições para revenda, e insumos alíquota zero e com suspensão.**

A recorrente aduz que independente da destinação das mercadorias adquiridas e tributadas a alíquota zero, pelo princípio da regra matriz de incidência tributária, tais aquisições sofreram a incidência e logo geram direito ao creditamento nas operações.

Assevera que o produto queijo prato teve a saída para revenda tributada e, por isso mesmo, tem direito ao crédito referente à aquisição desse produto.

Quanto à aquisição de açúcar, assinala que “é um insumo que faz parte do seu processo produtivo, e, dessa forma, considerando que, “no processo produtivo final estará compondo um produto com saída tributada pelo PIS e COFINS, resta o direito ao seu creditamento, para que não gere um descompasso tributário”.

Quanto à aquisição de leite cru fornecido por pessoa física, a recorrente afirma que o argumento utilizado pela Fiscalização “está relacionado a Lei 10.925, art. 8º, §3º, inc. V e o valores glosados foram informados na planilha GLOSAS 04-trim 2015”, mas para fins de direito ao creditamento, o enquadramento correto está previsto no art. 8º da lei 10.925 de julho de 2004, relacionado ao crédito presumido.

Aduz ainda a recorrente que as vacinas e os medicamentos integram o seu processo produtivo, e, dessa forma, são insumos essenciais e obrigatórios, bem como que em razão de estarem sob regime de tributação monofásico, gerariam o direito ao creditamento.

Sem razão a recorrente.

O § 2º do art. 3º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02 vedam expressamente a tomada de crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Assim sendo, **não cabe a tomada de crédito de bens adquiridos e sujeitos à alíquota zero das contribuições em apreço.**

No que diz respeito à alegação no sentido de que o produto queijo prato teve a saída para revenda tributada, cumpre assinalar que a eventual revenda tributada, de forma equivocada, de produto adquirido, sujeito à alíquota zero, não permite a tomada de crédito na sua aquisição.

As vacinas veterinárias, classificadas na subposição 3002.30 da NCM, estão sujeitas à incidência das contribuições à alíquota zero e, dessa forma, é vedada a apuração de créditos do regime não cumulativo calculados sobre os valores das aquisições. Com efeito, **não se enquadram**

**na Lei 10.147/2000, não sendo submetidas à tributação monofásica, e sim à alíquota zero em toda a cadeia produtiva, sendo tratadas na Lei 10.925/2004, art. 1º, inciso VII.**

Quanto aos demais produtos, cujos créditos foram glosados porque, segundo a Fiscalização, sujeitos à alíquota zero, constatamos que as glosas estão corretas, conforme disposto no Relatório Fiscal e discriminado na planilha denominada “GLOSAS 01-trim 2016”, aba “Alíq Zero”, juntada à fl. 1446. Com efeito, a Fiscalização glosou créditos de produtos químicos sujeitos à alíquota zero, classificados no capítulo 29 da NCM, relacionados no Anexo I do Decreto 6.426/2008, com base no art. 1º, inciso I, do aludido decreto, bem como de produtos sujeitos à alíquota zero por força do disposto no art. 2º da Lei 10.147/2000.

Quanto à aquisição de leite cru de pessoa física, correta a fundamentação e o procedimento levado a efeito pelas autoridades fiscais, conforme consignado no Relatório Fiscal:

Ainda, em relação ao leite cru adquirido de pessoa física, a contribuinte apurou créditos de 0,99% de PIS e 4,56% de Cofins. Ocorre que neste trimestre entraram em vigor as alterações introduzidas pela Lei nº 13.137, de 19/06/2015, na Lei nº 10.925/2004 (alterações transcritas abaixo), excepcionando o leite in natura do inciso I do § 3º e criando o inciso V do mesmo parágrafo para tratar o caso. Informa-se que a BRF SA não era habilitada no programa instituído pelo art. 9º -A da mesma lei, fazendo jus apenas a 20% da alíquota do caput art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sendo glosada a diferença.

Por tais razões, mantenho o lançamento de ofício neste ponto.

### **2.3. Do Crédito Presumido**

Com relação ao crédito presumido, a Autoridade Fiscal informa que todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.058/2009 e IN RFB 977/2009 devem ser estornados porque ou havia suspensão na sua aquisição (obrigatória), conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrita, e todas as condições para a suspensão estavam presentes, ou tratava-se de bem sujeito a alíquota zero por força das alterações introduzidas na Lei nº 10.925/2004 pela MP 609/2013 ou pela Lei 12.839/2013. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada nas vedações à apropriação ao crédito previstas no art. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009, artigo 5º e 6º da IN RFB nº 977/2009, art. 5º e 6º da IN RFB nº 1.157/2011.

De acordo com os arts. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009, e 56, § 1º, da Lei nº 12.350/2010, é vedada a apuração de crédito presumido nas aquisições realizadas por pessoas jurídicas que revendam ou industrializem animais vivos das espécies bovina, suína e aves, classificados nas posições específicas da NCM.

Essa vedação é justificada pelo fato de que tanto as receitas provenientes da revenda quanto da industrialização desses animais estão sujeitas ao regime de suspensão das contribuições, conforme disposto nos arts. 32, incisos I e II, da Lei nº 12.058/2009, e 54, incisos III e IV, da Lei nº 12.350/2010.

Assim, aplica-se a regra do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que impede o crédito sobre bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

A Recorrente sustenta que seria possível apurar o crédito presumido sobre aquisições com suspensão das contribuições, desde que as saídas não estejam beneficiadas pelo mesmo regime. Contudo, esse argumento não procede, uma vez que o motivo das glosas não está relacionado à forma de apuração ou ao tratamento das saídas, mas sim à ocorrência de hipótese legal de vedação ao crédito, claramente estabelecida nos dispositivos citados.

Portanto, a decisão da DRJ foi correta ao concluir que não há direito à apuração do crédito presumido, devendo-se manter as glosas efetuadas.

#### **2.4 Das Omissões de Receitas decorrentes de depósitos judiciais**

O pleito do contribuinte deve ser provido, reformando-se a r. decisão recorrida, uma vez que estes valores, enquanto não disponíveis em benefício do recorrente, não integram o seu respectivo patrimônio.

Com efeito, esta Egrégia Corte assim já se manifestou em inúmeros julgados, a saber:

ACÓRDÃO: 3401003.072 – VARIAÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS. INCIDÊNCIA. O PIS e a COFINS não incidem sobre as variações monetárias de depósitos judiciais que não foram liberados pela autoridade do Poder Judiciário em favor da contribuinte, pois elas ainda não podem ser consideradas receitas auferidas para integrar de pleno direito o patrimônio do depositante e possa delas dispor como lhe aprouver.

Isto posto, dou provimento neste ponto a fim de afastar a acusação de omissão de receitas sobre a variação monetária dos depósitos judiciais.

#### **2.5. Da Classificação Fiscal**

##### **2.5.1. Carne *in natura***

Considerou o ilustre Auditor Fiscal que as carnes devem ser classificadas no capítulo 16 do Sistema Harmonizado, com enquadramento na posição da NCM 16.02. A autuação foi justificada pela conclusão de que “*a correta classificação fiscal das mercadorias segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante na Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 94, de 08 de dezembro de 2011, não depende apenas da mercadoria ser ou não “in natura”, sendo necessário levar-se em conta todas as regras de classificação previstas na legislação*”.

Por sua vez, a Recorrente defende que a classificação fiscal dos produtos “carnes” se enquadra no Capítulo 2, sujeitas à alíquota zero, uma vez que são temperados com sal, condimentos e especiarias para conservação, sem adição de substâncias que alterariam a sua natureza química, mantendo seu estado “*in natura*”.

Reclama a defesa que não foi apresentado pela Fiscalização qualquer embasamento técnico para a reclassificação fiscal, bem como não foi indicada a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) adotada na reclassificação, além de não ter sido considerados fundamentos jurídicos relacionados ao tratamento diferenciado conferido aos produtos cárneos.

Observo que a Requerente apresentou com o Recurso Voluntário um Laudo Técnico sobre as operações relativas às Linhas de Produção de sua atividade, especificando o ciclo de produção sobre os frangos, industrializados, bem como com relação ao leite e derivados, margarinas, perus, pratos prontos, rações, sobremesas, suínos, tortas salgadas, e normas sanitárias e demais exigências do Serviço de Inspeção Federal.

Cumpre destacar que a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM), na Regra Geral Complementar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), nos ditames do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh)<sup>1</sup>.

Por sua vez, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) representam a interpretação oficial do SH oriunda da Organização Mundial das Alfândegas. Pelo § único do art. 1º do Decreto nº 435/1992, “*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*”.

**De acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas, a RGI 1 deve ser analisada nos seguintes moldes:**

#### REGRA 1

**Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:**

#### NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Essas mercadorias são agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos os mais concisos possíveis, indicando a categoria ou o tipo dos produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade

<sup>1</sup> Art. 2º - In RFB nº 2057/2021

e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos “têm apenas valor indicativo”. Desse fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.

III) A segunda parte da Regra prevê que se determina a classificação:

a) de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e

b) quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

IV) A disposição III) a) é suficientemente clara, e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)).

V) Na disposição III) b) a frase “desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração. Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições só englobam determinadas mercadorias. Conseqüentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluiriam por aplicação da Regra 2 b). (sem destaques no texto original)

Como já mencionado, o ilustre Auditor Fiscal entendeu que as carnes devem ser classificadas no capítulo 16 do Sistema Harmonizado, com enquadramento na posição da NCM 16.02.

Ocorre que o Capítulo 16 pertence à Seção IV, que trata de **PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS MANUFATURADOS.**

**As Considerações Gerais do Capítulo 16 estão descritas da seguinte forma:**

O presente Capítulo comprehende as preparações comestíveis de carne, miudezas (por exemplo: pés, peles, corações, línguas, fígados, tripas, estômagos) ou de sangue, bem como as de peixes (incluídas as peles), crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos. O Capítulo 16 abrange os produtos desta espécie que tenham sido submetidos a uma elaboração de natureza diferente daquelas previstas nos Capítulos 2, 3 ou na posição 05.04 e que se apresentem:

1) Transformados em enchidos de qualquer espécie.

2) Cozidos por quaisquer processos: a água ou ao vapor, grelhados, fritos ou assados, com exceção, porém, dos peixes defumados, que podem ter sido cozidos

antes ou durante a defumação (**posição 03.05**), dos crustáceos simplesmente cozidos em água ou vapor, mas que conservem ainda a casca (**posição 03.06**) e das farinhas, pós e *pellets*, obtidos a partir de peixes, crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, cozidos (**posições 03.05, 03.06 e 03.07**, respectivamente).

3) **Preparados ou conservados**, na forma de extratos, sucos ou em vinha-d'alhos, preparados a partir de ovos de peixe tais como o caviar e seus sucedâneos, simplesmente revestidos de pasta ou de pão ralado (panados), trufados, temperados (por exemplo, com sal e pimenta), etc.

4) **Finamente homogeneizados**, apenas com produtos do presente Capítulo (carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos, preparados ou conservados). Estas preparações homogeneizadas podem conter uma pequena quantidade de fragmentos visíveis de carne, peixe etc., bem como uma pequena quantidade de ingredientes para tempero, conservação ou outros fins. A homogeneização propriamente dita não é suficiente para tornar um produto uma preparação do Capítulo 16. (sem destaques no texto original)

A **posição 16.02** está definida com o seguinte texto: “**Outras preparações e conservas de carne, miudezas ou de sangue**”, ou seja, produtos que se enquadram em preparações alimentícias, do tipo “refeições prontas”, o que não representa o estado “*in natura*”, refrigerada ou congelada.

Por sua vez, a Recorrente defende que a classificação fiscal dos produtos “carnes” enquadram-se no Capítulo 2, sujeitas à alíquota zero, uma vez que são temperadas com sal, condimentos e especiarias para conservação, sem adição de substâncias que alterariam a sua natureza química, mantendo seu estado “*in natura*”.

A classificação fiscal adotada pela Recorrente compreende as posições da **NCM nº 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700**, com os seguintes desdobramentos:

| NCM               | Descrição   |
|-------------------|---|
| <b>0202-30-00</b> | <p><b>Seção I</b> - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p><b>Capítulo 02</b> - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p><b>Posição 0202</b> - Carnes de animais da espécie bovina, congeladas<sup>2</sup></p> <p><b>Subposição 0202.30.00</b> - Desossadas</p> |

<sup>2</sup> Posição 0202 - Compreende as carnes congeladas dos animais da espécie bovina, domésticos ou selvagens, incluídos na posição 01.02.

|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>0203-29-00</b> | <p><b>Seção I</b> - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p><b>Capítulo 02</b> - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p><b>Posição 0203</b> - Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas.</p> <p><b>Subposição 0203.29.00</b> – Congeladas; Outras.</p>  |
| <b>0207.1200</b>  | <p><b>Seção I</b> - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p><b>Capítulo 02</b> - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p><b>Posição 0207</b> - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p><b>Subposição 0207.1200</b> - Não cortadas em pedaços, congeladas.</p> |
| <b>0207.1400</b>  | <p><b>Seção I</b> - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p><b>Capítulo 02</b> - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p><b>Posição 0207</b> - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p><b>Subposição 0207.1400</b> - Pedaços e miudezas, congelados.</p>      |
| <b>0207.2500</b>  | <p><b>Seção I</b> - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p><b>Capítulo 02</b> - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p><b>Posição 0207</b> - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p><b>Subposição 0207.2500</b> - Não cortadas em pedaços, congeladas</p>  |
| <b>0207.2700</b>  | <p><b>Seção I</b> - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p><b>Capítulo 02</b> - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p><b>Posição 0207</b> - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p><b>Subposição 0207.2700</b> - Pedaços e miudezas, congelados.</p>      |

Constam nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, aprovado pela IN RFB nº 807/2008, com as alterações da IN RFB nº 1.260/2012, vigente à época dos fatos, os seguintes esclarecimentos:

## Capítulo 2

### Carnes e miudezas, comestíveis

#### Nota.

- 1.- O presente Capítulo não comprehende:
  - a) no que diz respeito às posições 02.01 a 02.08 e 02.10, os produtos impróprios para a alimentação humana;
  - b) as tripas, bexigas e estômagos, de animais (posição 05.04), nem o sangue animal (posições 05.11 ou 30.02);
  - c) as gorduras animais, exceto os produtos da posição 02.09 (Capítulo 15).

## CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo comprehende as carnes em carcaças (isto é, o corpo do animal com ou sem cabeça), em meias-carcaças (uma carcaça cortada em duas no sentido do comprimento), em quartos, em peças, etc., as miudezas e as farinhas e pós de carne ou de miudezas de quaisquer animais (exceto peixes, crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos do Capítulo 3), próprios para a alimentação humana.

A carne e as miudezas, impróprias para a alimentação humana, estão excluídas (posição 05.11). As farinhas, pós e *pellets*, de carne ou de miudezas, impróprios para a alimentação humana, estão igualmente excluídos (posição 23.01).

(...)

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

Apenas se comprehendem neste Capítulo 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 o congelamento completo.
- 4) **Salgadas** ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas.

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

As carnes e miudezas apresentadas sob as formas descritas nos números 1) a 4) acima incluem-se neste Capítulo, mesmo que tenham sido tratadas com enzimas proteolíticas (por exemplo, a papaína), no intuito de as tornar tenras, e mesmo que se apresentem desmanchadas, cortadas em fatias ou picadas. Por outro lado, as misturas ou combinações de produtos que se classificam em diferentes posições do Capítulo (as aves da posição 02.07 garnecidas de toucinho da posição 02.09, por exemplo) continuam incluídas no presente Capítulo.

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

- a) Em enchidos e produtos semelhantes, cozidos ou não, da posição 16.01.
- 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 pasta ou de farinha de pão (panados), as trufadas ou temperadas (por exemplo, com sal e pimenta), incluindo a pasta de fígado (**posição 16.02**).

(...)

**02.02 - Carnes de animais da espécie bovina, congeladas.**

- 0202.10 - Carcaças e meias-carcaças  
0202.20 - Outras peças não desossadas  
0202.30 - Desossadas

Esta posição abrange as **carnes congeladas dos animais da espécie bovina**, domésticos ou selvagens, incluídos na posição 01.02.

**02.03 - Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas.**

- 0203.1 - Frescas ou refrigeradas:  
0203.11 -- Carcaças e meias-carcaças  
0203.12 -- Pernas, pás e respectivos pedaços, não desossados  
0203.19 -- Outras  
0203.2 - Congeladas:  
0203.21 -- Carcaças e meias-carcaças  
0203.22 -- Pernas, pás e respectivos pedaços, não desossados  
0203.29 -- Outras

Esta posição abrange as **carnes, frescas, refrigeradas ou congeladas, dos porcos das espécies domésticas ou selvagens** (javalis, por exemplo). Inclui também o toucinho entremeado (isto é, o que apresenta 'camadas de carne') e o toucinho com uma camada de carne aderente.

(...)

**02.07 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição**

- 0207.1 - De galos ou de galinhas:  
0207.11 -- Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas  
0207.12 -- Não cortadas em pedaços, congeladas  
0207.13 -- Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados  
0207.14 -- Pedaços e miudezas, congelados

|            |  |
|------------|--|
| 0207.2 -   | De perus ou de perus:                                    |
| 0207.24 -- | Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas         |
| 0207.25 -- | Não cortadas em pedaços, congeladas                      |
| 0207.26 -- | Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados              |
| 0207.27 -- | Pedaços e miudezas, congelados                           |
| 0207.3 -   | De patos, de gansos ou de galinhas-d'angola (pintadas*): |
| 0207.32 -- | Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas         |
| 0207.33 -- | Não cortadas em pedaços, congeladas                      |
| 0207.34 -- | Fígados gordos ("foies gras"), frescos ou refrigerados   |
| 0207.35 -- | Outras, frescas ou refrigeradas                          |
| 0207.36 -- | Outras, congeladas                                       |

A Recorrente trouxe aos autos Relatórios Técnicos emitidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), relacionados a produtos crus fabricados pela Requerente.

Tomando como exemplo o **Relatório Técnico nº 000.286/20**, relativo ao produto **frango inteiro temperado congelado (sem miúdos)**, destaco as seguintes conclusões:

Nas três amostras a média da massa de ingredientes secos absorvidos foi de 0,011Kg ou 11g para uma média de produto final comercializado de 1,522Kg. A proporção de ingredientes secos por kg de frango comercializado está apresentada na Tabela 3 abaixo:

**Tabela 3: Teor em base seca (%)**

|   | Peso Médio (Kg) | %            |
|---|-----------------|--------------|
| Frango sem salmoura                     | 1,475           | 96,912       |
| Água                                    | 0,036           | 2,365        |
| <b>Outros ingredientes em base seca</b> | <b>0,011</b>    | <b>0,723</b> |
| Frango com salmoura                     | 1,522           | 100,000      |

Logo, com base nos dados obtidos durante a visita ao processo produtivo e com a análise de Extrato Seco Total (EST) realizada na amostra de Salmoura do frango é possível demonstrar que o percentual médio em peso dos ingredientes no produto final comercializado, em base seca está em torno de 0,7%.

3. Queira V.Sa. esclarecer se os produtos sob análise foram submetidos a algum dos tratamentos abaixo indicados, que alteram o estado cru dos produtos?

- ✓ Foram cozidos;
- ✓ Foram cobertos por farinhas e cereais e passaram por pré-fritura e/ou cozimento;
- ✓ Foram embutidos em tripas/envoltórios naturais ou artificiais;
- ✓ Passaram por processo de moagem ou homogeneização;
- ✓ Foram submetidos à aplicação de sais de nitritos ou nitratos no processo produtivo.

Resposta: A equipe técnica do INT teve acesso a todo o processo produtivo dos produtos sob análise, desde o recebimento das aves vivas até a expedição do produto final. Nesse processo verificou-se que o frango temperado congelado:

- ✓ Não foi cozido;
- ✓ Não foi coberto por farinhas e cereais e não passou por pré-fritura e/ou cozimento;
- ✓ Não foi embutido em tripas/envoltórios naturais ou artificiais;
- ✓ Não foi moído ou homogeneizado e
- ✓ Não foi submetido à aplicação de nitritos ou nitratos no decorrer do processo produtivo.

Da mesma forma, consta no **Relatório Técnico nº 000.290/20**, relativo ao produto **Carne Temperada Congelada de Suíno (Lombo)**, a seguinte conclusão:

3. Queira V.Sa. esclarecer se os produtos sob análise foram submetidos a algum dos tratamentos abaixo indicados, que alteram o estado cru dos produtos?

- Foram cozidos;
- Foram cobertos por farinhas e cereais e passaram por pré-fritura e/ou cozimento;
- Foram embutidos em tripas/envoltórios naturais ou artificiais;
- Passaram por processo de moagem ou homogeneização;
- Foram submetidos à aplicação de sais de nitritos ou nitratos no processo produtivo.

Resposta: A equipe técnica do INT teve acesso a todo o processo produtivo dos produtos sob análise, desde o recebimento dos suínos vivos até a expedição do produto final. Nesse processo verificou-se que os lombos temperados congelados:

- Não foram cozidos;
- Não foram cobertos por farinhas e cereais e não passaram por pré-fritura e/ou cozimento;
- Não foram embutidos em tripas/envoltórios naturais ou artificiais;
- Não foram moídos ou homogeneizados e
- Não foi submetido à aplicação de nitritos ou nitratos no decorrer do processo produtivo.

9. Queira V.Sa esclarecer o estado (cru, cozido, assado, grelhado ou outros) dos produtos sob análise.

Respostas: Conforme a resposta do quesito anterior, 8, que foi baseada na análise de fosfatase alcalina qualitativa, fica evidenciado que o produto sob análise, Carne Temperada Congelada de Suíno (Lombo), se apresenta no estado cru ao final de seu processo produtivo.

Igualmente consta nos autos **RELATÓRIO EXPLICATIVO DAS OPERAÇÕES RELATIVAS ÀS LINHAS DE PRODUÇÃO DA BRF S.A.**, emitido pela **Tyno Consultoria**, no qual é possível verificar o processo industrial ocorrido sobre os frangos após a sangria (ITEM 1.2.4 do Relatório Tyno Consultoria).

**Vejamos:**

#### **1.2.4. Sangria**

Os animais inconscientes seguem para a sangria, que é feita por um corte manual com facas esterilizadas na área do papo atingindo a jugular e carótidas. Os frangos seguem transportados sangrando por três minutos até a entrada no equipamento de escaldagem.

O sangue é coletado e segue bombeado para um tanque de armazenamento onde fica estocado até ser encaminhado para venda ou fabricação de ração.

(...)

#### **1.2.5. Escaldagem**

Uma vez sangrados os animais seguem para o tanque de escaldagem, onde são imersos em água quente a uma temperatura de 63°C e permanecem durante um determinado tempo, com o objetivo de facilitar a operação de depenagem.

(...)

#### 1.2.6. Depenagem

Após escaldados, os frangos seguem para as depenadeiras, onde é feita a remoção mecânica das penas. Ao sair do equipamento, ainda é feita um repasse manual para retirada de penas residuais com facas esterilizadas.

Nessa fase os frangos, após passarem por inspeção e que forem identificados como condenados, são separados do processo. Os demais seguem para a próxima etapa com auxílio dos carrinhos transportadores.

(...)

#### 1.2.7. Evisceração

Os frangos têm a cabeça e os pés cortados e as carcaças são transferidas para outra nória e seguem para a linha de evisceração.

Os animais seguem pelos trilhos aéreos para a linha de evisceração automática, onde é feito o isolamento e retirada da cloaca, abertura do abdômen e a remoção das vísceras. As vísceras não comestíveis são lançadas diretamente na calha de evisceração e conduzidas aos depósitos coletores ou diretamente para a seção de subprodutos não comestíveis (graxaria).

As vísceras comestíveis são depositadas em recipientes de aço inoxidável, material plástico ou similar, após previamente preparadas e lavadas. Podem ser encaminhadas para industrialização e produção de produtos secundários ou descarte.

Os miúdos (moelas, coração e fígado) são retirados e encaminhados por sistema hidráulico para uma área exclusiva onde serão processados.

As moelas são abertas, para permitir perfeita lavagem interna e remoção total da cutícula. São retirados o saco pericárdio (coração), assim como a vesícula biliar (fígado). Os miúdos (moela, coração e fígado) são pré-resfriados em um equipamento chamado “chiller”, imediatamente, após a coleta e preparação. Em seguida os miúdos limpos e resfriados são embalados.

Após eviscerados, os frangos sofrem a remoção do papo, quebra e extração do pescoço.

Toda a fase de evisceração do frango é feita de forma automatizada.

(...)

#### 1.2.8. Resfriamento

Uma vez evisceradas as carcaças dos frangos entram em um equipamento chamado “chiller”, onde são transportadas por uma helicóide imersos em água fria misturada com gelo moído com o objetivo de resfriar rapidamente a carcaça. Uma vez atingida a temperatura nas carcaças as mesmas são retiradas da água e seguem para o gotejamento, do qual devem sair com menos de 8% de aumento do seu peso, decorrente da água absorvida no resfriamento.

Após o gotejamento, as carcaças passam por uma classificação para serem encaminhadas para a sala de cortes ou para a linha de embalagem de frangos inteiros.

(...)

#### **1.2.9. Corte e desossa**

Na sala de corte, as carcaças seguem para as mesas de cone. Nessa etapa a carcaça é fixada em uma esteira de cones e dividida com o auxílio de facas e manualmente em cortes menores, de acordo com o destino de comercialização.

A divisão consiste na retirada da asa, deslocamento da sobrecoxa, retirada da coxa e sobrecoxa, deslocamento do peito e retirada do *innerfillet* (filezinho ou sassami).

Os cortes são limpos, tratados e direcionados para embalagem. A carcaça desossada é enviada para o triturador ou extrator de CMS, onde é feita a separação dos ossos e os resíduos que são encaminhados para a fabricação de ração, descarte, e do CMS (carne mecanicamente separada), que servirá de matéria-prima para diversos produtos industrializados.

(...)

#### **1.2.10. Embalagem primária**

Os produtos finais são direcionados para a área de embalagem onde são envolvidos por suas determinadas embalagens de acordo com as especificações sanitárias e destino de comercialização.

(...)

#### **1.2.11. Embalagem secundária**

Após receberem a embalagem primária, os produtos são encaixotados em caixas de papelão e seguem para o túnel de congelamento.

(...)

#### **1.2.12. Congelamento**

Em suas respectivas embalagens primária e secundária, os produtos entram no túnel de congelamento ainda sem a tampa, onde são congelados.

(...)

#### **1.2.13. Estocagem**

Uma vez congelados, os produtos são direcionados a câmaras de estocagem congelada, onde ficam estocados até o momento da expedição.

(...)

#### 1.2.14. Expedição

Os produtos, já embalados em pallets de madeira, são transferidos das câmaras para caminhões refrigerados através de paleteiros.

**Ou seja, tanto o INT quanto a Tyno Consultoria demonstraram que o produto analisado não passou por processo de cozimento, na forma indicada para a Posição 16.02, o que afasta o Capítulo 16 sobre os itens em análise.**

Outrossim, cumpre observar que o **NCM 1602.50.00** pertence à **PREPARAÇÃO E CONSERVA DE CARNE DA ESPÉCIE BOVINA**.

A título de exemplos de produtos incluídos na Posição 16.02, vejamos as seguinte Soluções de Consultas referentes ao mesmo Código NCM:

➤ **SOLUÇÃO DE CONSULTA DIANA/SRRF10 Nº 9, DE 30 DE JANEIRO DE 2014:**

**ASSUNTO:** Classificação de Mercadorias

**EMENTA:** Código TIPI: 1602.50.00

**Mercadoria:** Carne bovina cozida em vapor, desidratada, cortada em cubos, própria para consumo humano, do tipo utilizada na preparação de alimentos

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** RGI 1 (texto da posição 16.02) e 6 (texto da subposição 1602.50) da Tipi aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011. (sem destaque no texto original)

➤ **SOLUÇÃO DE CONSULTA DIANA/SRRF10 Nº 10, DE 30 DE JANEIRO DE 2014:**

**ASSUNTO:** Classificação de Mercadorias

**EMENTA:** Código TIPI: 1602.50.00

**Mercadoria:** Carne bovina cozida em vapor (76%), desidratada, cortada em cubos, contendo proteína texturizada de soja, fécula de batata e aditivos, própria para consumo humano, do tipo utilizada na preparação de alimentos.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** RGI 1 (texto da posição 16.02) e 6 (texto da subposição 1602.50) da Tipi aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011. (sem destaque no texto original)

➤ **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98170, DE 31 DE AGOSTO DE 2022:**

**Assunto:** Classificação de Mercadorias

**Código NCM:** 1602.50.00

**Mercadoria:** Preparação destinada à alimentação humana, constituída pela mistura e cozimento de trigo, água, leite, margarina e sal, com posterior sova e modelagem na forma de semicírculo, com recheio de carne (mais de 20%) e requeijão cremoso. O semicírculo assim obtido, denominado **"risole de carne"**, é mergulhado em água, empanado com farinha de rosca, congelado e apresentado em embalagens personalizadas de 1 kg.

**Dispositivos Legais:** RGI 1 c/c Nota 1, "a", do Capítulo 19 e RGI 6, da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Gecex nº 272, de 2021, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 11.158, de 2022, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, com atualizações posteriores. (sem destaque no texto original)

➤ **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98304, DE 08 DE DEZEMBRO DE 2022:**

**Assunto:** Classificação de Mercadorias

**Código NCM:** 1602.50.00

**Mercadoria:** Empanada (pastel de forno) congelada, para consumo humano após cozimento, composta de farinha de trigo, gordura vegetal, água, sal e açúcar, ovo pasteurizado, corante amarelo gema, farinha de rosca e flocos de milho, recheada com carne moída bovina (38%, em peso) cozida ao molho de tomate, apresentada em pacote com dez unidades de 130 g cada, denominada "empanada bolonhesa".

**Dispositivos Legais:** RGI 1 (Nota 1, 'a', do Capítulo 19 e Nota 2 do Capítulo 16) e RGI 6, da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Gecex nº 272, de 2021, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 11.158, de 2022. (sem destaque no texto original)

Por sua vez, o **NCM 1602.41.00** pertence à **PERNAS E RESPECTIVOS PEDAÇOS**.

**Vejamos as seguinte Soluções de Consultas referentes ao mesmo Código NCM:**

➤ **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98.093, DE 18 DE ABRIL DE 2018:**

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

**Código NCM: 1602.49.00**

**Mercadoria:** Pele de suíno cortada em pequenas tiras, salgada e frita, apresentada pronta ao consumo humano em embalagem plástica contendo 60 g, comercialmente denominada **"torresmo suíno"**.

**Dispositivos Legais:** RGI/SH 1 (texto da posição 16.02) e RGI/SH 6 (textos das subposições 1602.4 e 1602.49), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 807, de 2008, e alterações posteriores. (sem destaque no texto original)

**Destaco as seguintes considerações que sustentam os fundamentos da Solução de Consulta em referência:**

8. A Nota 1 do Capítulo 16 dispõe que este Capítulo não compreende as carnes e miudezas preparados ou conservados pelos processos descritos no Capítulo 2:

Nota 1 do Capítulo 16.

1.- O presente Capítulo não compreende as carnes, miudezas, peixes, crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos, preparados ou conservados pelos processos enumerados nos Capítulos 2, 3 ou na posição 05.04.

9. Por sua vez, as Considerações Gerais das NESH do Capítulo 2 dispõem que as carnes e miudezas (que é o caso das peles comestíveis) não se incluem neste Capítulo, mas, no Capítulo 16, quando se apresentem cozidas de qualquer maneira – cozidas na água, grelhadas, fritas ou assadas (posição 16.02).

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

a) Em enchidos e produtos semelhantes, cozidos ou não, da posição 16.01.

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).” (grifou-se)

10. Desta forma, a pele de suíno salgada e frita objeto da presente consulta se classifica, por aplicação da RGI/SH 1, na posição 16.02 cujo texto é: Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue. E esta posição apresenta os seguintes desdobramentos em nível de subposições.

**16.02 Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue.**

1602.10.00 - Preparações homogeneizadas 1602.20.00 - De fígados de quaisquer animais 1602.3 - De aves da posição 01.05:

1602.31.00 -- De perus e de perus

1602.32 -- De aves da espécie Gallus domesticus

1602.39.00 -- Outras

**1602.4 - Da espécie suína:**

1602.41.00 -- Pernas e respectivos pedaços

1602.42.00 -- Pás e respectivos pedaços

1602.49.00 -- Outras, incluindo as misturas

1602.50.00 - Da espécie bovina

1602.90.00 - Outras, incluindo as preparações de sangue de quaisquer animais

11. Como se trata de uma preparação de miudeza (pele) da espécie suína, se enquadra na subposição de primeiro nível 1602.4 e, nesta, na residual 1602.49 –

Outras, incluindo as misturas. Não estando tal subposição subdividida em itens ou subitens, a classificação do produto se encerra no código NCM 1602.49.00.

Portanto, resta claro que a Posição 16.02, adotada pela dnota Fiscalização, versa sobre preparações e conservas, abrangendo produtos como carne bovina cozida a vapor, rissoles de carne, empanada, torresmo, dentre outros, como demonstram as Soluções de Consulta acima citadas.

Por tais razões, deve ser acatada a classificação fiscal adotada pela Contribuinte e, neste ponto, dar provimento ao recurso para manter a classificação das carnes no Capítulo 02 do Sistema Harmonizado.

#### **2.5.2. Do Kit Felicidade (CHESTER) Perdigão**

**Com relação à classificação fiscal do Kit Felicidade (CHESTER) Perdigão e Pão de queijo e Coxinha de Frango, peço *vénia* para reproduzir os fundamentos do r. voto condutor do v. Acórdão nº 3402-009.900, de relatoria do ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, proferido em julgamento ao PAF nº 11516.722531/2017-10, da mesma Contribuinte, cujas razões foram acompanhadas por esta relatora:**

#### **V.2 DO KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO E OUTROS**

Alega o Recorrente que a classificação fiscal por ele adotada diz respeito ao produto principal que compõe o kit, com alguns complementos para manutenção do produto até o seu consumidor final (sal extra fino, água, glicose milho, tripolifostato sódico, glutamato monossódico, etc.), das embalagens e acessórios que lhe dão sustentação, (como o filme strech, ribbon, grampo alumínio, adesivo, injetável alça) e para o transporte (contoneira papel), de modo que não faz sentido o entendimento de que cada componente do produto tenha uma classificação fiscal diferente.

Sustenta ainda que estes kits nada mais são do que os produtos *in natura* com uma embalagem de apresentação diferenciada para datas especiais, como o Natal, por exemplo, tanto que a produção destes kits concentra-se no final do ano (no caso em análise, no 3º trimestre/2012) para comercialização nas datas festivas de fim de ano. As bolsas térmicas compõe os referidos kits e servem como embalagem do produto, não devendo ter classificação específica (NCM 4202.92.00) como sustenta a Fiscalização.

Os auditores-fiscais, por outro lado, fundamentaram a imputação nos seguintes termos:

Verifica-se que KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGAO 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 158367, BOLSA TERM TIRACOLO 430X320X120MM PERD, trata-se de sacola térmica que 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, 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 comprehende, 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. Os demais kits não foram informados na planilha Excel. A respeito de kits contendo aves, carnes e sacolas térmicas leia-se a Solução de Consulta nº 138 - SRRF/9<sup>a</sup> RF/Diana, de 5 de junho de 2008, cuja ementa foi transcrita adiante, que trata de situação similar.

**Sem razão o Recorrente.** Vejamos o que consta da RGI 5 e de suas respectivas notas explicativas:

#### REGRA 5

Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para câmeras fotográficas, instrumentos musicais, armas, instrumentos de desenho, joias e artigos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos artigos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens que contenham mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

#### NOTA EXPLICATIVA

##### REGRA 5 a)

**(Estojos e artigos semelhantes)**

I) A presente Regra deve ser interpretada como de aplicação exclusiva aos recipientes (receptáculos) que, simultaneamente:

1) Sejam especialmente fabricados para receber um determinado artigo ou sortido, isto é, sejam preparados de tal forma que o artigo contido se acomoda exatamente no seu lugar, podendo alguns recipientes (receptáculos), além disso, ter a forma do artigo que devam conter;

2) Sejam suscetíveis de um uso prolongado, isto é, sejam concebidos, especificamente, no que se refere à resistência ou ao acabamento, para ter uma duração de utilização comparável a do conteúdo. Estes recipientes (receptáculos) servem, frequentemente, para proteger o artigo a que se referem fora dos momentos de utilização (por exemplo, transporte, armazenamento, etc.). Estas características permitem diferenciá-los das simples embalagens;

3) Sejam apresentados com os artigos aos quais se referem, quer estes estejam ou não acondicionados separadamente, para facilitar o transporte. Os recipientes (receptáculos) apresentados isoladamente seguem o seu próprio regime;

**4) Sejam do tipo normalmente vendido com os mencionados artigos:**

5) Não confiram ao conjunto a sua característica essencial.

**II) Como exemplos de recipientes (receptáculos) apresentados com os artigos aos quais se destinam e cuja classificação é determinada por aplicação da presente Regra, citam-se:**

- 1) Os estojos para joias (guarda-joias) (posição 71.13);
- 2) Os estojos para aparelhos ou máquinas de barbear elétricos (posição 85.10);
- 3) Os estojos para binóculos, estojos para miras telescópicas (posição 90.05);
- 4) As caixas e estojos para instrumentos musicais (posição 92.02, por exemplo);
- 5) Os estojos para espingardas (posição 93.03, por exemplo).

**III) Pelo contrário, como exemplos de recipientes (receptáculos) que não entram no campo de aplicação desta Regra, citam-se as caixas de chá, de prata, que contenham chá ou as tigelas decorativas de cerâmica, que contenham doces.**

**REGRA 5 b)**

**(Embalagens)**

IV) A presente Regra estabelece a classificação das embalagens do tipo normalmente utilizado para as mercadorias que contêm. Contudo, esta disposição não é obrigatória quando tais embalagens são claramente suscetíveis de utilização repetida, por exemplo, certos tambores metálicos ou recipientes de ferro ou de aço para gases comprimidos ou liquefeitos.

V) Dado que a presente Regra está subordinada à aplicação das disposições da Regra 5 a), a classificação dos estojos e recipientes (receptáculos) semelhantes, do tipo mencionado na Regra 5 a), rege-se pelas disposições desta última Regra.

O próprio contribuinte reconhece que a sacola termina não é um recipiente/receptáculo do tipo normalmente vendido com alimentos como o Chester. Tanto que em seu recurso afirma literalmente que esta sacola é uma “*embalagem de apresentação diferenciada para datas especiais, como o Natal, por exemplo, tanto que a produção destes kits concentra-se no final do ano*”.

As autoridades fiscais também fundamentaram suas conclusões na Solução de Consulta nº 138/2008, com Ementa a seguir transcrita:

“Solução de Consulta nº 138 - SRRF/9<sup>a</sup> RF/Diana, de 5 de junho de 2008

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."

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

Não obstante a classificação fiscal acima adotada e, considerando que o Relatório Fiscal que motivou o auto de infração teve por conclusão o enquadramento na 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), quando deveria ter adotado a RGI5, cabe ser afastado o lançamento de ofício neste ponto.

### 2.5.3. Da classificação das tortas.

A DRJ manteve a exigência do PIS e da COFINS sobre alguns produtos que, no ponto de vista da Autoridade Fiscal, concluiu que foram incorretamente classificados na posição 1902 da NCM, sujeitos à alíquota zero, nos termos do art. 1º, XVIII, da Lei nº 10.925/0418:

|            |  |   |
|------------|--|---|
| 19.02      | 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. |   |
| 1902.1     | - Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo:  |   |
| 1902.11.00 | -- Que contenham ovos  | 0 |
| 1902.19.00 | -- Outras  | 0 |
| 1902.20.00 | - Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo)  | 0 |
| 1902.30.00 | - Outras massas alimentícias   | 0 |
| 1902.40.00 | - Cuscuz   | 0 |

**Igualmente com relação a tais itens, peço *vénia* para reproduzir os fundamentos do r. voto condutor do v. Acórdão nº 3402-009.900, acima citado:**

Vejamos as classificações propostas pelo contribuinte (NCM 1902.11.00) e pela Receita Federal (NCM 1901.20.00):

**Em relação às tortas**, por tudo quanto já exposto no tópico antecedente, 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. Vejamos a definição do termo "pastelaria" em links de dicionários acessíveis na internet:

i) <https://www.meudicionario.org/pastelaria>

substantivo feminino

1. ofício de pasteleiro
2. conjunto de iguaria feitos com massa de farinha recheada
3. estabelecimento onde se confeccionam e/ou vendem e consomem a mercadoria feita pelo pasteleiro (pastéis, empadas, tortas, etc)

ii) <https://edukavita.blogspot.com/2013/02/pastelaria.html>

2. Definição de pastelaria

Pastelaria refere-se ao estabelecimento onde são produzidos ou comercializados diferentes tipos de alimentos doces, como bolos, tortas, bolos, faturas e outros.

iii) <https://oquee.space/dicionario/pastelaria/>

1. Conjunto de bolos, doces ou outras iguarias doces ou salgadas feitas com massa de farinha (ex.: pastelaria doce; pastelaria salgada; a pastelaria exposta incluía bolos e salgados).
2. Arte, actividade ou ofício de confeccionar bolos, doces e outras iguarias feitas com massa de farinha (ex.: curso de pastelaria).
3. Estabelecimento de pasteleiro ou de quem faz bolos, doces e outras iguarias feitas com massa de farinha.

iv) <https://www.lexico.pt/pastelaria/>

subst. f.

1. estabelecimento onde se fazem e/ou vendem bolos: comprar bolos na pastelaria.

v) <https://michaelis.uol.com.br/palavra/ne2n1/pastelaria/>

- 1 Conjunto de doces e salgados preparados com massa variada, prontos para o consumo.
- 2 Estabelecimento onde se fazem e/ou vendem esses produtos; pasteleiro, pâtisserie.

vi) <https://www.dicio.com.br/pastelaria/>

substantivo feminino

Pasta ou massa trabalhada, ornamentada de formas diversas e assada.

[Por Extensão] Pastéis, tortas, empadas, massas cozidas em geral.

Loja, mercadoria do pasteleiro.

**vii) <https://dicionario.priboram.org/pastelaria>**

substantivo feminino

1. Conjunto de bolos, doces ou outras iguarias doces ou salgadas feitas com massa de farinha (ex.: pastelaria doce; pastelaria salgada; a pastelaria exposta incluía bolos e salgados).

2. Arte, atividade ou ofício de confeccionar bolos, doces e outras iguarias feitas com massa de farinha (ex.: curso de pastelaria).

3. Estabelecimento de pasteleiro ou de quem faz bolos, doces e outras iguarias feitas com massa de farinha.

4. Local onde se pode tomar uma refeição ligeira.

A NESH corrobora esse entendimento em diversas passagens, como por exemplo:

**i) Considerações gerais sobre o Capítulo 20**

Estão excluídos deste Capítulo:

(...)

b) Os produtos de pastelaria (por exemplo, as tortas de fruta) que estão incluídos na posição 19.05.

**ii) NESH da posição 82.15 - Colheres, garfos, conchas, escumadeiras, pás para tortas, facas especiais para peixe ou para manteiga, pinças para açúcar e artigos semelhantes.**

A presente posição comprehende especialmente:

(...)

4) As pás para peixe, as pás para pastelaria (para tortas, etc.), para morangos, aspargos, sorvetes, etc.

**iii) NESH da posição 84.38, item I.- MÁQUINAS E APARELHOS PARA AS INDÚSTRIAS DE PANIFICAÇÃO, PASTELARIA, BOLACHAS E BISCOITOS**

7) Os aparelhos de pastelaria para dosar massas ou ingredientes nas formas, para fabricação de tortas, bolos, doces, etc.

Além disso, o item 10 da NESH da posição 19.05 especifica como se compõem os chamados “produtos de pastelaria”:

A) Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau.

(...)

Encontram-se comprehendidos na presente posição:

(...)

10) **Os produtos de pastelaria, em cuja composição entram substâncias muito variadas:** farinhas, féculas, manteiga ou outras gorduras, açúcar, leite, creme-de-leite (nata\*), ovos, cacau, chocolate, café, mel, fruta, licores, aguardente, albumina, queijo, carne, peixe, aromatizantes, leveduras ou outros fermentos, etc.

Considerando as mesmas razões detidamente demonstradas no r. voto acima, mantenho as glosas com relação às tortas.

### **3. Das infrações relacionadas à EFD-Contribuições**

Sendo assim, com base na Lei nº 13.670/2018, imputou à Recorrente a multa do art. 12, inciso II, da Lei 8.218, de 1991, para o caso da escrituração com informações inexatas, omitidas ou incompletas”, por entender a fiscalização que não se tratava de ajustes.

Por sua vez, a recorrente defende-se ao alegar que não se verificou os pressupostos da materialidade de aplicação da multa, pois a maneira como foi formalizado o creditamento extemporâneo não caracterizou o tipo apto à subsunção de incidência da penalidade.

Prevê o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, regulamentado pelos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.212/1991, a imputação de multa regulamentar pelo cumprimento das obrigações acessórias com incorreções ou omissões.

Veja-se que, a imputação da multa regulamentar se dá pela apresentação declaração, demonstrativo ou escrituração digital com incorreções ou omissões. Todavia, a Recorrente prestou informações EFD-Contribuições créditos extemporâneos, como Ajuste *Oriundo de Outras Situações, Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas*, o que no meu entender, demonstra a espontaneidade da Recorrente para prestação a informação.

Sendo assim, não vislumbro nos autos pressupostos de materialidade para imputação da referida penalidade, pois os créditos extemporâneos aproveitados pela Recorrente decorreram da revisão de apurações anteriormente formalizadas por ela perante à RFB.

Trata-se de uma questão de direito, a Recorrente entende que faz jus aos créditos extemporâneos; à autoridade fiscal cabia o instituto da glosa, que é materialização da ausência do direito pleiteado, não cabendo, portanto, a glosa e a aplicação da multa concomitantemente. Nesse sentido, não há requisitos autorizadores para manutenção da multa regulamentar imputada prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/91.

Por isso, voto por dar provimento ao presente tópico recursal.

### **4. Do pedido de Diligência**

A recorrente assinala que, por meio de prova pericial, será possível a demonstração da natureza de todos os insumos por ela utilizados, e notadamente, a essencialidade destes relativamente à consecução de seu processo produtivo, pleiteia a realização de diligência para a comprovação de suas alegações, e, por fim, formula quesitos.

Nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72, “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis”, já o art. 29 do mesmo diploma legal dispõe que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

Assim sendo, a diligência pode ser deferida ou determinada pela autoridade julgadora se houver dúvida acerca de questão controversa, ao passo que a perícia se presta para dirimir questão para a qual se exige conhecimento técnico especializado.

No caso sob análise, entendo desnecessária a diligência ou perícia, na medida em que há elementos suficientes para análise e julgamento do pleito, bem como porque cabe à recorrente comprovar que determinados bens adquiridos ou serviços contratados caracterizam insumos, mediante a juntada de informações e, até a apresentação da impugnação, de documentos comprobatórios, de modo que não cabe diligência para produção de provas a cargo da recorrente.

## 5. Dispositivo

Ante o exposto, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

- a) Observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas às despesas com: serviços de locação de empilhadeiras, guindastes e *Munck*; serviços de administração de vestiário; serviços portuários na importação; fretes contratados após da liberação (desembarço) da mercadoria; *cross docking*, repaletização e locação de uniformes;
- b) reconhecer a possibilidade de aproveitamento dos créditos extemporâneos, independentemente de retificação de DACON, desde que os créditos não tenham sido utilizados em duplicidade;
- c) permitir a apuração de crédito presumido, nos termos do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, e do art. 1º, inciso XIX, alínea a, da Lei nº 10.925, de 2004, quando os produtos vendidos no mercado interno resultarem em NCM diversa dos produtos adquiridos;
- d) permitir a apuração de crédito presumido, nos termos do art. 56 da Lei nº 12.350, de 2010, quando os produtos forem vendidos para exportação;
- e) afastar o lançamento da Contribuição para o PIS e da COFINS relativo à omissão de receitas decorrentes de variação monetária de depósitos judiciais;
- f) Manter a classificação das carnes adotada pelo contribuinte;

- g) Afastar o lançamento sobre as glosas relativas ao “kit felicidade”;
- h) Afastar do lançamento de ofício a multa regulamentar imposta.

É como voto.

*Assinado digitalmente*

**Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta**