



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.917661/2016-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-005.721 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente BRF - BRASIL FOODS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de diligência/perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. COMPROVAÇÃO DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao contribuinte, quando intimado para tanto, levar ao conhecimento da fiscalização todas as características das mercadorias e insumos utilizados na produção de produtos os quais entenda que sejam sujeitos à alíquota zero devido à sua classificação na NCM.

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se

preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e resíduos, passíveis de serem enquadrados como custos de produção.

PIS/COFINS. FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA.

Os serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo da agroindústria geram direito ao crédito.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. DIREITO A CRÉDITO.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, há possibilidade de creditamento na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos.

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

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep 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.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:

a) revendidos; ou

b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

BENS PARA REVENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Os incisos I dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 admitem créditos sobre bens adquiridos para revenda, exceto os tributados à alíquota zero.

PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. VENDAS COM SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE.

A suspensão da incidência das contribuições, nos casos previstos no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, tem caráter obrigatório e se aplica às vendas para a

agroindústria com finalidade de industrialização. Desde 4 de abril de 2006 é obrigatória a suspensão de incidência de COFINS quando ocorridas as condições previstas no art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

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 de 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 se determina a classificação de produtos na NCM 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.

CARNE. CLASSIFICAÇÃO.

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

BOLSA TÉRMICA. CLASSIFICAÇÃO.

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

MASSA PARA PÃO DE QUEIJO. CLASSIFICAÇÃO.

A massa para “pão de queijo” deve ser classificada na posição 1901.2000.

TORTAS. CLASSIFICAÇÃO.

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

SANDUÍCHES PRONTOS. CLASSIFICAÇÃO.

A classificação mais adequada para “sanduíche pronto” é a 16.02, conforme Regra 3, item X, exemplo 1.

COXINHA DE FRANGO. CLASSIFICAÇÃO.

A classificação mais adequada para “coxinha de frango” é a posição 16.02, conforme Nota “a” do Capítulo 19, Nota 2 do Capítulo 16 e os textos da posição 16.02 e da subposição 1602.32, considerando a RGI-HI nº 6

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa sobre: a) despesas com fretes (apenas das despesas de frete nos serviços de transporte de EPI, material de laboratório, material de limpeza de unidade produtiva, intermediários e movimentação interna de produtos em elaboração e acabados e na aquisição de ativo imobilizado com direito ao crédito); b) aquisição de Pallets; c) os custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico; d) os custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos (em relação a peças e serviços de bens alocados nas unidades produtivas); e) os custos com Manutenção de Edificações, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa); f) os custos com Lubrificantes e Graxas; g) os custos com embalagens, h) os custos com Materiais de Laboratório e Sanitário (higienização da unidade produtiva); i) os custos com EPIs e Indumentárias, e, finalmente, j) os custos com instrumentos.

(documento assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovitz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **1911/2056**, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **07-41.964 - 4ª Turma da DRJ/FNS**, e-fls. **1855/1904**, que julgou procedente em parte a impugnação.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) eletrônico, de crédito da Cofins de incidência não cumulativa, vinculados à receita de mercado externo, apurados no 4º trimestre-calendário de 2012, no valor de **R\$ 28.147.831,90**. O crédito solicitado foi utilizado em Declarações de Compensação (DCOMP). **Do procedimento fiscal** Os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício das contribuições bem como dos PER/Dcomp apresentados pela contribuinte no período de 2012.

No decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária, que acarretaram a glosa de créditos informados em Dacon e o lançamento de valores de PIS/Pasep e de Cofins. Todos os assuntos relacionados aos créditos e débitos do PIS/Pasep e da Cofins do período constam do relatório fiscal do Auto de Infração objeto do processo nº 11516.723608/2017-79, que serviu como base aos Despachos Decisórios gerados, razão pela qual os processos correspondentes serão julgados em conjunto, como segue:

Quadro 1 – Processos relacionados – 4º trimestre-calendário de 2012				
	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	23352.67924.140613.1.1.08-8541	PIS/Pasep-EXP	10983.917660/2016-34	11516.723608/2017-79
2	02275.77117.140613.1.1.10-0972	PIS/Pasep-Merc Int	10983.917659/2016-18	
3	25250.74015.200613.1.1.09-7001	COFINS-EXP	10983.917661/2016-89	
4	13455.36341.140613.1.1.11-6124	COFINS-Merc Int	10983.917658/2016-65	

Do Despacho Decisório O Pedido de Ressarcimento de que se trata foi indeferido e as compensações a ele vinculadas não homologadas, como segue:

Do procedimento fiscal

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
13455.36341.140613.1.1.11-6124	4º trimestre de 2012 - 01/10/2012 a 31/12/2012	COFINS NÃO-CUMUL M INTER	10983-917.658/2016-65

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: Valor do Pedido de Ressarcimento: R\$ 11.204.567,05 Analizadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado. Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página Internet da Receita Federal, e integram este despacho. Diante do exposto: 22641.07157.200613.1.3.11-7591 18616.49450.200613.1.3.11-0279 13936.17425.240613.1.3.11-4487 08186.83488.250613.1.3.11-5367 15218.18039.250613.1.3.11-0911 23101.47352.260613.1.3.11-5765 33272.92912.280613.1.3.11-1741 03590.72282.280613.1.3.11-0112 32382.36924.280613.1.3.11-6870 09566.83256.030713.1.3.11-4742 29642.52421.080713.1.3.11-1970 34069.86523.120713.1.3.11-6296 08073.96673.150713.1.3.11-5039 05917.31844.160713.1.3.11-0609 07853.01435.170414.1.3.11-2306 36193.41881.300914.1.3.11-1617 40942.95330.191015.1.3.11-5581 INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s) PER/DCOMP: 13455.36341.140613.1.1.11-6124 Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/11/2017. <table border="1"> <tr> <th>PRINCIPAL</th><th>MULTA</th><th>JUROS</th></tr> <tr> <td>11.201.473,49</td><td>2.240.294,56</td><td>5.314.586,47</td></tr> </table> Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontrar", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP- Despacho Decisório". Enquadramento Legal: Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004; art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.			PRINCIPAL	MULTA	JUROS	11.201.473,49	2.240.294,56	5.314.586,47
PRINCIPAL	MULTA	JUROS						
11.201.473,49	2.240.294,56	5.314.586,47						

Em relação ao procedimento fiscal, a Autoridade fiscal informa: que foram utilizadas as informações contidas nos arquivos da EFD-Contribuições transmitidos ao SPED;

os créditos presentes na EFD-Contribuições, relativos às linhas 1 a 7 das Fichas 06A e 16A do Dacon, foram apurados a partir da totalização dos registros A170, C170, C190, C500 e D100, F100, e correspondentes registros filhos quando foi o caso; o Dacon foi preenchido com base nestas informações, conforme cópia da totalização das linhas 1 a 7; as linhas 3, 4, 5 e 6 contêm informações extraídas das naturezas da Base de cálculo 3 e 4.

Informa, ainda, que os fretes informados em resposta ao item 15 da Intimação Seort/EAC2 nº 2016/588 (fls. 95 e seguintes) não contêm indicador que os identifique como fretes de aquisições, de vendas ou de transferência e isto seria determinante para classificação na linha 1, 2, 3, ou 7. E que, assim, a melhor forma de tratar o assunto é pela totalização dos itens das linhas 1 a 7 e tratamento agrupado, sendo abatidas do total informado as glosas realizadas. Ainda, apesar da correlação entre a Natureza da Base de Cálculo na EFDContribuições e as linhas no Dacon, foram totalizados os créditos das linhas 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 das fichas 6A e 16A do Dacon e analisados em conjunto. Esta totalização foi comparada ao somatório das informações presentes na EFD-Contribuições com Código de Situação Tributária (CST) 56 – Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação. Ressalta que nenhum outro CST relativo a créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins foi encontrado na EFDContribuições.

E, ainda, que a contribuinte incluiu informações sobre aluguel de bens e imóveis na EFD-Contribuições.

1. Linhas 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07 Da base de cálculo dos créditos apurados em Dacon – Fichas 06A e 16A -, foram glosados os valores que seguem, que se encontram discriminados nas planilhas localizadas no arquivo não-paginável inserido através do *Termo de Anexação de Arquivo Não- Paginável - GLOSAS 04 trim 2012 de folha 731, arquivo GLOSAS 04-2012.xls*, na planilha correspondente.

1.1. despesas com serviços de fretes:

a) Valores contabilizados como serviços de fretes em relação aos quais não foi possível identificar a aplicação do serviço;

b) Itens sem qualquer informação de contabilização;

c) Dos valores totalizados nos arquivos apresentados em resposta à intimação fiscal, foram excluídos os valores contabilizados em contas que denotam não se tratar de insumos; como fretes entre as unidades da empresa (fretes de distribuição), fretes de tratamento de resíduos, fretes de bens de uso permanente, fretes de refeições, fretes contabilizados em custo de sinistros e diversos outros.

1.2. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha *Aliq Zero* ou *NT*;

1.3. CFOP incompatível com aquisição de insumos. Aquisição de bens para entrega futura. Só há direito de crédito quando da efetiva entrada da mercadoria. Assim, notas fiscais com CFOP 1922-Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro foram glosadas.

1.4. aquisições de bens não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.5. aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.6. aquisição de bens adquiridos com suspensão das contribuições: sem direito a crédito regular (alíquota de 1,65% ou 7,6%) por força das Leis nºs 12.058/2009 e 12.350/2010, INs RFB nºs 977/2009 e 1.157/2011, que determinam suspensão obrigatória nestes casos;

1.7. operações realizadas entre unidades da contribuinte (transferências) que não geram qualquer direito creditório, apesar da utilização de CFOP relativos a compra e venda de produtos.

2. Ficha 16A – Crédito Presumido Atividade Agroindustrial

Linha 22 – Ajustes Positivos de Créditos

Linha 23 – (-) Ajustes Negativos de Crédito

Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal

Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal

Linha 27 – Ajustes Positivos de Créditos

Linha 28 – Ajustes Negativos de Créditos

2.1. Aquisições de pessoas físicas Foram glosados créditos presumidos sobre aquisições de pessoas físicas destinadas a revenda (CFOP 1102). Os valores dessas aquisições estão identificados no arquivo anexado pelo *Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - GLOSAS 04 trim 2012 de folha 731*, arquivo *GLOSAS 04-2012.xlsx*, na planilha *Presumido REVENDA adq de PF*.

2.2. Suspensão obrigatória - art. 2º da IN RFB 977/2009 A autoridade fiscal relata que glosou as aquisições que deveriam ter sido informadas com suspensão, que era obrigatória, mas que foram informados como tendo CST- 56 e crédito de 1,65% para PIS e 7,6% para Cofins. Informa que, além disto, boa parte dos créditos ocorreram com alíquota de 0,99% para PIS e 4,56% para Cofins, mesmo quando talvez fosse o caso de ser aplicada a IN 1.157/2011, que determinava alíquotas diferentes.

Observa que a utilização da palavra “talvez” está ligada a vedações que serão esclarecidas adiante. Informa que os bens que se enquadram na suspensão obrigatória do art. 2º da IN RFB 977/2009 foram os adquiridos de frigoríficos que se enquadram na condição do inciso II do art. 3º da citada instrução normativa. Conclui que, assim, não é possível haver créditos à alíquota de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep ou de 7,6% para a Cofins.

2.3. Crédito presumido das Lei nº 12.058/2009 e nº 12.350/2010

Informa que a contribuinte à época dos fatos adquiria bovinos vivos (posição **01.02 da NCM** – *animais vivos da espécie bovina*) e produzia/industrializava e exportava produtos classificados na subposição **0201.3000** (*OUTS CARNES BOV. DESOSS. FRESC OU REFRIG.*), o que a enquadrava na Lei nº 12.058, art. 32, inc. I como adquirente de bovinos vivos, enquadrando-se também no art. 33, §3º, fazendo jus a descontar créditos calculados à alíquota de 3,8% da Cofins apurada e de 0,825% da Contribuição para o PIS/Pasep apurada, ambos sobre o valor das aquisições de bovinos vivos da posição 01.02 da NCM.

Entretanto, considerando que restou claro o fato de que a contribuinte industrializava os bovinos vivos, posição 01.02 da NCM, que adquiria, passa a apontar as vedações ao crédito:

a) Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009:

i. Em relação ao Créditos Presumidos da **Lei nº 12.058/2009**, glosou todos os valores relativos à aquisição de carnes, com fundamento no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009 – que vedava a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de carnes por pessoa jurídica que industrializasse os bovinos vivos que adquirisse ii. Quanto ao crédito do art. **6º da IN RFB nº 977/2009**, a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação do parágrafo único do mesmo artigo, da forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058/2009;

iii. Já em relação ao crédito presumido do **art. 5º da IN RFB nº 977/2009**, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5101, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO”, os quais foram utilizados como insumos pela adquirente;

b) Créditos Presumidos da IN RFB nº 1.157/2011 e da Lei nº 12.350/2010:

i. Em relação ao crédito presumido do **art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011**, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.04, 10.05, 12.01, 23.04 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º;

ii. Em relação ao crédito presumido do **art. 6º da IN RFB nº 1.157/2011**, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: pois é notório que a contribuinte está enquadrada em 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.

A autoridade fiscal informa, ainda, que 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 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011 -, respondeu que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições dos bois vivos...”. Acrescenta que a interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Conclui que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apuração.

2.4. Crédito Presumido da Lei nº 10.925/2004

O auditor fiscal informa que glosou créditos em relação a alguns bens adquiridos pela contribuinte que ainda são também regulados pela Lei nº 10.925/2004, seja por não estarem listados na Lei nº 12.350/2010, seja por não estarem na exceção do art. 57, na redação dada pela Lei nº 12.431/2011 e terem sido utilizados como insumos de bens que não são regulados por esta lei (por exemplo, produtos do capítulo 16).

Com relação aos itens carnes in natura, classificadas nas posições da NCM 0203, 0207 e 0210.1 e insumos para ração, classificados na subposição da NCM 2309.90, informa que nenhum crédito foi admitido baseado na Lei 10.925/2004 porque o art.

57 da Lei 12.350, com a redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011, estabelece que “a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM”.

As planilhas, similares às apresentadas pela contribuinte, alteradas pela fiscalização para contemplar a exclusão dos créditos não permitidos, presentes nos arquivos RECÁLCULO LEI 12350 – ajustado pela fiscalização estão anexadas na fl. 733.

2.5. Omissão de receitas

As questões trazidas pela fiscalização em seu relatório atinentes às omissões de receita verificadas, não serão aqui detalhadamente relatoriadas em razão de não serem o objeto específico do presente processo, que trata, não do lançamento de ofício de crédito tributário, mas de créditos da não cumulatividade das contribuições pleiteados pela contribuinte.

Saliente-se que, como menciona o auditor em seu relatório, os processos de Ressarcimento de Créditos e os processos de Auto de Infração, em sendo decorrentes da mesma ação fiscal referente ao mesmo período de apuração e tratarem das mesmas matérias fáticas, serão submetidos a julgamento em conjunto. Os processos seguem apensados.

Da Manifestação de Inconformidade

Antes de sua contestações, a interessada pede o julgamento em conjunto dos processos relacionados.

Nulidade do Despacho Decisório

A Recorrente, preliminarmente, alega a nulidade do Despacho Decisório por considerar “viciado” o critério de análise do crédito, realizada a partir da análise de planilhas e documentos fiscais, “material dos fatos relacionados à atividade produtiva da empresa”. Aduz que a fiscalização precisa conhecer de perto a atividade desenvolvida pela empresa e não simplesmente elaborar planilha listando os itens glosados, sem explicitar a motivação (fática e jurídica) das glosas.

Afirma que “o dever de investigação é obrigação da fiscalização, uma vez que a ela incumbe demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de glosar o crédito e lançar eventual exigência tributária”; cita o art. 142 do CTN para afirmar que cabe a fiscalização “apurar e constituir o crédito tributário... a fim de obter o verdadeiro *quantum* a ser exigido do contribuinte”. Conclui que restou caracterizado “vício material” ante a realização das glosas “com fundamento em meras presunções, sem a necessária produção de provas (**análise do processo produtivo da empresa**)”, o que leva à nulidade do presente processo administrativo, nos termos do art. 59, §1º, II do Decreto 70.235/75. Por fim diz ser inadmissível a alegação da fiscalização de que “o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”, alegação que, segundo aduz, tem o objetivo de afastar sua responsabilidade outorgada por lei.

Afirma que, caso não decida pela nulidade do Despacho Decisório, impõe-se aos Julgadores a conversão **do julgamento em diligência** (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), determinando à fiscalização a realização de diligência “in loco” em estabelecimentos da Manifestante para que (i) esclareça a participação de cada bem/serviço glosado no processo produtivo da empresa; (ii) seja efetuado um descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens/serviços no seu processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final; bem como (iii) esclareça se houve o correto creditamento em relação aos produtos com crédito presumido da agroindústria, sob pena de nulidade do Despacho Decisório.

Conceito de insumo

No tópico *IV – DA CORRETA APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS*, a interessada, a fim de afastar o conceito de insumo adotado pela

Fiscalização, e defender que a palavra "insumo", empregada pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, possui abrangência muito maior do que pretende lhe dar a RFB, nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 11/11/2002, e nº 404, de 12/3/2004, tece considerações sobre a não cumulatividade das contribuições em tela estabelecendo o seu entendimento sobre o conceito de insumo aplicável ao caso, à luz da interpretação que faz da legislação, da jurisprudência e da doutrina.

Alega que o conceito de insumo trazido nas referidas Instruções Normativas assemelha-se ao conceito de insumo tratado na legislação do IPI, mas que, entretanto, afirma que não há qualquer dispositivo nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que vincule os créditos destas contribuições à sistemática aplicada ao IPI e ao ICMS.

Afirma: que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam a apropriação de créditos sobre todos os insumos destinados à produção de bens e serviços, porque para os tributos incidentes sobre a receita, devem ser concedidos os créditos daquilo que é fundamental para a geração dessa receita.

Defende, então, que o conceito de insumo contemplado na sistemática não cumulativa das contribuições em tela está relacionado ao fato de "determinado bem ou serviço ter sido utilizado, mesmo que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com finalidade de prestar um determinado serviço, ou seja, insumos são aqueles bens e serviços contabilizados em custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa". E que, para efeito de identificar os valores que proporcionam a geração do crédito, "deve ser buscado o conceito atualmente considerado pela jurisprudência do E. CARE, analisando-se a vinculação deste bem/serviço na produção e na venda dos produtos". Cita, ainda, julgados do CSRF e do STJ para concluir que a essencialidade do bem ou serviço ao desenvolvimento da atividade da empresa é o que determina o direito ao crédito e que "a **relevância ou essencialidade do produto/serviço** é o que define se ele é insumo e que **sua subtração** importe (i) na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, ou (ii) implique em substancial perda da qualidade do produto/serviço resultante".

Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente.

Frete

A Recorrente defende o direito ao crédito em relação a todas as despesas com frete glosadas alegando que em razão de sua atividade produtiva, realiza o transporte de insumos e produtos acabados entre as diversas unidades da empresa, cujas operações são essenciais para sua atividade produtiva.

Inicialmente, informa que parte das glosas constantes na planilha fornecida à fiscalização é relacionada aos fretes na aquisição de bens que estão diretamente vinculados à atividade da empresa, tais como EPI's, materiais de limpeza, material de laboratório, etc. e alega que se esses bens estão diretamente vinculados ao processo produtivo, gerando, com isso, direito ao creditamento da contribuição, a mesma lógica deve ser aplicada ao frete utilizado na aquisição de tais materiais.

Quanto às glosas relacionadas aos fretes intermediários e de movimentação interna entre os estabelecimentos da empresa diz que "apesar de ser um frete entre estabelecimentos da Manifestante, são todos decorrentes do processo produtivo e de industrialização da mercadoria final destinada ao consumo humano".

Explica que possui inúmeras plantas industriais, com linhas de produção muitas vezes diferentes, tornando-se comum operações com transferência de produtos de uma unidade a outra, onde servirá de matéria prima, além do transporte de produtos resfriados e frigorificados, os quais, explica, "são produzidos em um determinado estabelecimento e posteriormente são remetidos a outro, em caminhões refrigerados que mantém o produto na condição térmica em que foi produzido". Argumenta, ainda: a manutenção da refrigeração dos produtos, além de indispensável ao processo produtivo, decorre de obrigação normativa estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA; o Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 03), que analisou, dentre outros insumos, o frete, comprovou a total relevância e inerência do frete entre

estabelecimentos da Manifestante como vinculado e essencial ao seu processo produtivo.

Conclui que considerando que os fretes atendem “aos critérios da necessidade, razoabilidade e efetividade, **além de guardar estreito vínculo com a atividade geradora da receita tributável da empresa**, se subsumem perfeitamente ao conceito de insumos para os fins de apropriação de créditos”.

Pallets

Quanto aos créditos relativos aos custos com *pallets*, defende que tais bens estão diretamente vinculados à produção, sendo indevida a glosa do crédito apropriado sobre tais itens. Nesse sentido aduz, *Conforme Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia ...*, *anexo à presente Manifestação*, *os pallets tem objetivo de garantir a segurança na movimentação das cargas (mecanização para levantamento e deslocamento do produto transportado) e são amplamente utilizados no processo produtivo da Manifestante, uma vez que são aplicados na (i) industrialização (movimento de matérias-primas e produtos em fase de industrialização), (ii) armazenagem de matérias-primas em condições de higiene, (iii) armazenagem durante o ciclo de produção e (iv) armazenagem do produto industrializado a ser comercializado...*

Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico

Defende o direito ao crédito alegando que não há como realizar suas operações e gerar receitas sem os referidos serviços e que essas despesas decorrem da armazenagem de seus produtos; aduz que os serviços de armazenagem se desdobrariam em outros que estão diretamente vinculados ao correto acondicionamento dos produtos, quais seja:

a movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico.

Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos

A recorrente afirma que "... glosou créditos apropriados sobre peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos relacionados aos sistemas de geradores Stemac, porque se relacionam com a produção de energia elétrica e não com os produtos fabricados..." e contesta tal glosa alegando que a aquisição dos materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, incluindo os geradores de energia, são essenciais para manutenção dos produtos refrigerados, sem a qual não seria possível a consecução das suas atividades produtivas, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição. Logo, é obrigatória a manutenção periódica dos mesmos.

Cita o "Relatório de Operações" elaborado pelo Tyno Consultoria que traz em anexo, no qual, segundo alega, o processo produtivo da BRF é reproduzido de maneira minuciosa. Diz que lá é possível verificar que:

... várias peças fazem parte de equipamentos que são imprescindíveis no processo de produção da empresa.

(...)

No mesmo sentido ocorre com a aquisição de peças e ferramentas para a manutenção das suas máquinas, sem as quais resta inviabilizada a sua atividade produtiva, o que revela a essencialidade da referida manutenção com as respectivas aquisições de peças com a referida finalidade.

Manutenção Edificações

Defende que a glosa é indevida, pois os créditos apropriados são decorrentes de “gastos com a manutenção de suas edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa”. Aduz que “com o passar dos anos, a estrutura edificada pela empresa ou terceiros sofre desgastes estruturais, cujo reparo precisa ser realizado” tendo sido esses “os custos nos quais incorreu a Manifestante”.

Mencionar que a empresa Sadia S.A., incorporada pela ora Manifestante, formulou Consulta perante a RFB, cuja resposta assegurou que “integram o custo das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, todos os custos diretos e indiretos relacionados com a construção”.

Lubrificantes e Graxas

Reclama que apesar de existir previsão legal de crédito, a fiscalização glosou os créditos sobre os lubrificantes sendo que a única informação que consta sobre a glosa de créditos decorrentes da aquisição de graxas é que a “*Solução de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007, que estabelece não terem direito a crédito, porque, apesar de apresentarem propriedades de lubrificantes, com estes não se confundem*”, informação esta que, no entanto, sequer representa o entendimento firmado pelo E. CARF.

Defende que em sendo os lubrificantes e as graxas discriminados pela planilha fiscal utilizados nas máquinas e equipamentos da Manifestante, os quais estão diretamente ligados às suas atividades produtivas, não há dúvida quanto ao direito ao crédito da contribuição, devendo ser integralmente afastada a glosa sobre estas despesas.

Embalagens

A Recorrente contesta a glosa de material de embalagem (*cita alça injetável, caixas, embalagens específicas para cada tipo de produto, sacos big bag, dentre outros*) alegando ser indevido o entendimento fiscal de que somente confeririam créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados à armazenagem e ao transporte de produtos acabados. Defende ser incorreta essa interpretação da legislação e que em momento algum a lei restringiu o creditamento das contribuições às embalagens de apresentação. Cita exemplos de notas fiscais de produtos que entende geradores de crédito e aduz que *As mercadorias produzidas pela Manifestante precisam ser empilhadas e embaladas com filme plástico e acondicionadas em embalagens especiais, viabilizando o seu transporte, o seu posicionamento nos caminhões ou mesmo nos contêineres....*

Veja-se que grande parte das embalagens objeto das glosas são os chamados sacos “big bag”, utilizados para acondicionar os produtos e os transportá-los.

Como exemplo de utilização dos referidos sacos, a Manifestante cita a armazenagem provisória de ração.

Do Relatório do INT anexado à presente Manifestação (Doc. 03), retira-se o seguinte excerto: “33. Utiliza-se o mesmo sistema de acondicionamento para recolher a farinha no final da linha de produção do fornecedor interessado, para transportar o subproduto formado para a fábrica de ração, para armazenamento dos materiais granelizados e para transportar a ração da sua fábrica até os produtores de aves que não possuem silo.

Conclui que todos os bens utilizados para garantir a qualidade e o devido transporte dos produtos fabricados são, em verdade, insumos, entendidos estes como custos necessários para a atividade da empresa, havendo, pois direito ao creditamento sobre tais aquisições.

Materiais de Laboratório e Sanitários

Quanto aos custos com **Materiais de Laboratório**, alega que os produtos e equipamentos necessários ao regular funcionamento de seus laboratórios são imprescindíveis aos controles de qualidade das matérias primas adquiridas e insumos utilizados na atividade industrial e também da qualidade do produto final objeto de venda.

Higienização e Limpeza

Em relação aos materiais para *Higienização e Limpeza*, explica que toda a atividade produtiva deve ser submetida a um rígido acompanhamento de higiene e limpeza razão pela qual defende que todos os produtos adquiridos que “corrobores para atender as normas dos órgãos de inspeção dos fabricantes de produtos alimentícios de origem animal, são essenciais a sua atividade produtiva, tais como, detergente, desinfetantes, fungicidas, alvejantes, entre outros”.

EPI's e Indumentárias

Alega que além dos equipamentos de segurança para os empregados exigidos por lei – EPI's, também é indispensável à sua atividade produtiva a indumentária utilizada, que observa uma série de determinações da Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde e do Ministério da Agricultura, “seja por uma questão lógica de higiene, seja em razão das imposições normativas”.

Cita Ofício DIPOA nº 196/98, decorrente de consulta perante o Ministério da Agricultura, no qual o referido órgão atesta expressamente que as indumentárias e os EPI's integram o processo produtivo da Manifestante.

Menciona que as indumentárias e os equipamentos se desgastam durante seu uso, por exemplo, através do contato com insumos, resíduos deles decorrentes e do produto final (“abrasão” física e/ou química), o que torna ainda mais evidente seu vínculo com a produção.

Custos com Instrumentos

Alega que, ao contrário do consignado na Informação Fiscal, os diversos instrumentos, incluindo os instrumentos de medição, são imprescindíveis na atividade agroindustrial desenvolvida pela Manifestante, de forma a manter todo o seu processo produtivo dentro dos parâmetros legais e sanitários para a produção de alimentos de origem animal. Em sendo essenciais, há direito ao crédito.

Bens adquiridos a alíquota zero

No tópico *IV.3 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO*, a interessada defende o direito ao crédito alegando, em síntese, que: o instituto da isenção o da alíquota zero são espécies que exoneram o tributo; o legislador ao submeter um determinado produto à alíquota zero, por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, ele na verdade o está isentando do pagamento. Ao final conclui que “a regra do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da isenção, aplica-se, *in totum*, às situações definidas como alíquota zero”.

Defende ainda que caso se entenda que a alíquota zero não é caso de isenção e tampouco o é de imunidade ou de não-incidência, resta que “a aquisição desses insumos é tributada, porém à alíquota zero”, caso em que caberia a aplicação da regra geral de apropriação do crédito das contribuições.

Crédito presumido da agroindústria

No tópico *IV.4 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA*, a Recorrente inicialmente defende que os dispositivos legais trazidos como fundamento das glosas - art. 34, § 1º, da Lei 12.058/2009; art. 32,

mencionado no referido § 1º; arts. 56, § 1º e 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2009 -, ao contrário do entendimento fiscal, permite a tomada de crédito presumido em relação aos bens adquiridos com suspensão das contribuições quando a saída não está beneficiada com a mesma suspensão, como é o caso de que se trata.

No que tange à ausência do “controle de estoques diferenciados”, previsto nos art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011, a interessada afirma que possui um controle de estoque o qual, devido à complexidade de sua cadeia, não se dá na entrada das aquisições mas é realizado no momento da saída dos bens produzidos, quando a empresa consegue aferir a utilização dos bens adquiridos.

A recorrente defende a impossibilidade da aplicação da suspensão obrigatória nas aquisições de insumos, considerando que, em determinados casos, não é possível saber a destinação final do produto adquirido e atestar se serão utilizados nos termos das condições previstas para a aplicação da suspensão (se este será tributado ou não na saída).

Somente quando da saída final desses bens é que apura o valor das contribuições a ser recolhido aos cofres públicos, bem como o respectivo crédito presumido a ser apropriado proporcionalmente de acordo com as saídas tributadas e/ou não tributadas e, igualmente, realiza os estornos necessários de bens com saídas sem tributação, como é o caso de venda de animal vivo.

Segue alegando que, entretanto, caso a fiscalização não tivesse ignorado esse procedimento de controle, a fim de buscar a verdade material dos fatos, teria concluído que a Manifestante apropriou crédito em regularidade com a legislação de regência.

Ao final pugna que a Delegacia de Julgamento analise o controle da empresa e o cálculo contábil e fiscal por ela realizado e, sendo necessário, determine a realização de diligência in loco, em atenção ao princípio da verdade material.

Informa que traz planilhas em anexo através das quais, segundo alega, São, portanto, identificadas todas as vendas de produtos classificados como in natura de aves ou suínos, carnes salgadas de aves ou suínos, produtos industrializados que consumiram carne de aves ou suínos na sua elaboração, rações para alimentação de aves ou suínos vivos, rações para alimentação de outros animais vendidos no Mercado Interno e/ou Mercado Externo, venda de milho, soja, sorgo, lecitina, farelo de soja, óleo de soja, margarinas, farinhas e casca de soja.

E explica que:

Após a identificação do percentual da proporção de cada tipo de receita sobre o total das receitas em que ocorreu consumo de insumo adquirido com suspensão de PIS/Pasep e da COFINS, é elaborado o cálculo do crédito presumido a ser apropriado com base na Lei nº 10.925/2004 ou Lei nº 12.350/2010. Obtendo-se, assim, o resultado do novo cálculo, **com base na proporção das receitas**.

Diante disto, é possível identificar o valor de direito da Manifestante referente ao crédito presumido em discussão, sendo esse resultado comparado com o valor de créditos apropriados nos registros dos documentos fiscais.

[...]Por fim, verifica-se se a Manifestante possui valores a serem creditados ou a serem estornados do PIS/Pasep e da COFINS:

Defende, por fim que:

Não há lei que impeça a Manifestante em apurar os créditos em discussão na forma acima exposta, uma vez que se deve sobrepor no presente caso é o

princípio da verdade material e da praticabilidade tributária, de tal forma que às Leis nºs 12.058/09 e 12.350/2010 devem se amoldar à complexa cadeia produtiva da empresa.

Pedido de diligência

Por fim, no tópico **IV.5 – DA EVENTUAL NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA**, pugna pela baixa dos autos em diligência para que a fiscalização possa analisar toda a documentação relacionada às operações que originaram o crédito glosado indevidamente em conjunto com o processo produtivo da empresa, nos termos do art. 16, IV do Decreto 70.235/72. A recorrente indica assistentes técnicos e os quesitos a serem atendidos pela fiscalização, como segue:

Por meio da conversão **do julgamento em diligência** (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), a fiscalização deve **(i)** esclarecer a participação de cada bem/serviço glosado no processo produtivo da empresa; **(ii)** efetuar um descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens/serviços no seu processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final; bem como **(iii)** esclarecer se houve o correto creditamento em relação aos produtos com crédito presumido da agroindústria.

Pedido

A interessada requer a anulação do Despacho Decisório e, alternativamente, o reconhecimento do direito creditório pleiteado ou a baixa do processo em diligência a fim de a autoridade competente apurar a realidade dos fatos quanto à utilização dos insumos.

É o relatório.

O Acórdão n.º **07-41.964 - 4ª Turma da DRJ/FNS** está assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012 ACÓRDÃO SEM EMENTA Acórdão não contém ementa em atendimento ao que disciplina a Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, alegando, em síntese:

Em preliminar:

- A necessidade de analisar os processos em conjunto;

No mérito:

- A apuração regular dos créditos não cumulativos do PIS e da COFINS;

- A nulidade por falta de análise da atividade da Recorrente;

- O conceito de insumo conforme a jurisprudência do CARF e do STJ;

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Fl. 15 do Acórdão n.º 3201-005.721 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.917661/2016-89

Voto

Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Em apertada síntese, trata-se de processo relativo a créditos de PIS e COFINS, bem como a classificação de mercadorias.

Preliminar de Nulidade

A Recorrente alega a nulidade tendo em vista a necessária análise da atividade para verificação da vinculação de cada item glosado no seu processo produtivo.

Sobre esse ponto, conforme já esclarecido na decisão a quo, a alegação de nulidade é desprovida de fundamento tendo em vista que não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Decreto n.º 70.235/1972

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.

Nesse sentido, cito jurisprudência que trata dos pressupostos da nulidade.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (Acórdão 1402-001.756 – 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento – Sessão de 29 de julho de 2014)

Tendo em vista a falta de fundamento do pedido, nega-se provimento a alegação de invalidação do procedimento fiscal.

Mérito. Créditos PIS/COFINS. Não Cumulatividade

A Recorrente discorre extensamente sobre o regime de não cumulatividade das contribuições. Aborda dentre outros quanto a problemática da restrição dos créditos de PIS e COFINS por lei e por atos infralegais. Afirma que os insumos são de grande amplitude no regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

De forma geral, cabe razão a recorrente. O STJ, por meio do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE nº 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência deste CARF, trata-se de analisar se os insumos atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Para fins didáticos passaremos a análise das exclusões/glosas seguindo a estrutura aproximada utilizada pela Recorrente, bem como os documentos constantes dos autos.

Glosas analisadas
IV.1.a – Custos com Fretes
IV.1.b – Custos com Pallets
IV.1.c – Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico
IV.1.d – Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos
IV.1.e – Custos com Manutenção de Edificações
IV.1.f – Custos com Lubrificantes e Graxas
IV.1.g – Custos com embalagens
IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório e Sanitários
IV.1.j – Custos EPI's e Indumentárias
IV.1.k – Custos com instrumentos
IV.2 – Produtos adquiridos com alíquota zero e com incidência posterior
IV.3 – Produtos adquiridos com crédito presumido da agroindústria

Finalmente, observe-se que as glosas aqui analisadas se referem a apuração das bases de cálculo tratados em outros processos que estão conexos ao presente processo.

Tais argumentos e pedido de diligência, à evidência, não se referem à apuração das bases de cálculo do presente crédito tributário, mas à apuração das bases de cálculos dos créditos da contribuinte objetos dos PER/Dcomp tratados nos processos administrativos n.ºs 10983.917658/2016-65, 10983.917660/2016-34, 10983.917661/2016-89 e 10983.917659/2016-18. Sobre as glosas de créditos e a regularidade desse procedimento somente cabe aqui dizer que foram tratadas nos autos dos referidos processos. (e-fl. 1859)

IV.1.a – Custos com Fretes

Como demonstrado na Impugnação, a fiscalização glosou créditos sobre as despesas com fretes, tais como: fretes intermediários, fretes de movimentação interna, fretes de produto acabado, fretes na aquisição de bens do ativo imobilizado, fretes na aquisição de EPI's, frete nos serviços de limpeza, etc.

Parte das glosas constantes na referida planilha são relacionadas aos fretes na aquisição de bens que estão diretamente vinculados à atividade da Recorrente, tais como EPI's, materiais de limpeza, material de laboratório, etc.

Quanto a este ponto, entendeu o v. acórdão recorrido que “quanto aos fretes na aquisição EPI's, materiais de limpeza e material de laboratório, não há direito a crédito, haja vista, como já visto em tópico específico, tais produtos não consistem de insumo”. (e-fl. 1899)

Sob essa categoria foram glosados valores associados as despesas com frete e logística em geral.

O CARF tem jurisprudência onde entende que as atividades de logística e movimentação interna integram o processo produtivo de uma agroindústria. Ver acórdãos: CARF - Acórdão nº 3403-001.597; CARF - Acórdão nº 3302-003.097; e CARF - Acórdão nº 3402-002.881.

Nessa mesma linha, a jurisprudência recente do CARF é no sentido de aceitar os créditos com as despesas de frete entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como de armazenagem.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. Recurso Especial da Contribuinte provido. Acórdão/CSRF nº 9303-004.318, Data 02/01/2017.

FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO. Gera direito a créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa

jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda (...). CARF, Acórdão 3301-00.424, Data 03/02/10.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE. De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS não cumulativo sobre despesas com o descarregamento de mercadorias no porto e seu transporte até a unidade fabril por tubovia, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. CARF, Acórdão nº 9303-005.941 do Processo 11080.722809/2009-14, Data 28/11/2017

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais à produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter as glosas dos serviços de frete, ainda que esteja relacionada toda atividade produtiva da Recorrente, inclusive à aquisição EPI's, materiais de limpeza e material de laboratório.

IV.1.b – Custos com Pallets

O v. acórdão recorrido manteve a glosa de créditos apropriados pela Recorrente sobre pallets, por entender que somente conferem créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos de pallets, destinados a armazenagem e ao transporte de produtos acabados. (e-fl. 1907)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a aquisições de pallets, utilizados na organização da produção em unidades transportáveis e armazenáveis.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para movimentar cargas de pequenas dimensões; ii) o fato de tais pallets serem muitas vezes descartados, não mais retornando para o estabelecimento da Recorrente.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

MATERIAL DE EMBALAGEM. AQUISIÇÃO DE “PALLET” DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO “STRETCH”. INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO RECONHECIDO. (...) No segmento de laticínios, a paletização - que envolve o acondicionamento no “pallet”, plástico de coberto e colocação do filme “stretch” - não é realizada apenas para fins de transporte, mas para a própria estocagem do produto no estabelecimento industrial. Decorre ainda de normas de controle sanitário na área de alimentos (Portaria SVS/MS nº 326, de 30 de julho de 1997), que exigem o acondicionamento dos produtos acabados em estrados (item 5.3.10), de forma a impedir a contaminação e a ocorrência de alteração ou danos ao recipiente

ou embalagem (item 8.8.1). Tratando-se, assim, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que decorre de exigências sanitárias, deve ser reconhecido o direito ao crédito. CARF, Acórdão 3802-001.619, Data 28/02/13

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS Os pallets são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. Acórdão nº 3301-004.056 do Processo 10983.911352/2011-91 Data 27/09/2017

As despesas listadas nos autos nessa categoria me parecem essenciais à produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa na aquisição dos pallets.

IV.1.c – Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico

Ao manter as glosas dos créditos, a DRJ/FNL entendeu que a Recorrente também não poderia se apropriar de crédito sobre custos com operações de movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico, consignando que tais serviços “(...) não se confundem com fretes na operação de venda e são realizados sobre os produtos acabados, não sendo, portanto, considerados insumos na acepção da legislação de regência”. (e-fl. 1912)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a serviços de logística.

O CARF tem jurisprudência onde entende que as atividades de logística e movimentação interna integram o processo produtivo de uma agroindústria. Ver acórdãos: CARF - Acórdão nº 3403-001.597; CARF - Acórdão nº 3302-003.097 e CARF - Acórdão nº 3402-002.881.

Dentre os serviços logísticos geradores de créditos estão a armazenagem, a pesagem, o monitoramento, a ovação e desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e a taxa de selagem de containers.

Conforme entendimento desta turma de julgamento, não geram créditos os serviços de despachante aduaneiro.

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis à produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas nos custos com operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico.

IV.1.d – Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos

O v. acórdão recorrido manteve as glosas vinculadas às peças e serviços de manutenção, pautando-se no equivocado argumento de que os bens e serviços de manutenção não estão diretamente vinculados a máquinas e equipamentos da linha de produção e, por essa razão, não asseguram o direito ao crédito em discussão. (e-fl. 1915)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESA COM MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS. CABIMENTO. Atendidas as demais condições, as despesas realizadas com manutenção de máquinas e equipamentos, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, geram direito a crédito do PIS não-cumulativo. CARF, Acórdão nº 3301-003.228 do Processo 13052.000229/2004-12, Data 22/02/2017

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003 CUSTOS/DESPESAS. MANUTENÇÃO. MÁQUINAS/EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com manutenção de máquinas e equipamentos industriais e com combustíveis e lubrificantes geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. CARF, Acórdão nº 9303-008.576 do Processo 10218.000488/2005-04, Data 15/05/2019

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos (em relação a peças e serviços de bens alocados nas unidades produtivas).

IV.1.e – Custos com Manutenção de Edificações

O v. acórdão recorrido manteve a glosa de créditos decorrentes dos custos com a manutenção predial de edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa, por entender que “(...) não consistem de insumo e que não existe previsão legal para a tomada de crédito” (e-fl. 1919)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com manutenção de edificações.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. BENFEITORIAS E EDIFICAÇÕES. DEPRECIÇÃO. AMORTIZAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. Em relação aos bens do ativo imobilizado (máquinas, equipamentos, edificações e benfeitorias), com expectativa de utilização no processo produtivo por mais de um ano, os créditos serão calculados com base no valor do encargo de depreciação ou amortização incorrido no período, observados os demais requisitos exigidos pela lei. CARF, Acórdão nº 3803-003.208 do Processo 10925.000464/2009-94, Data 17/07/2012

(...) d) Manutenção Predial, Serviço de Pintura e de Construção Civil: A diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil. O Fisco apurou que os serviços de pintura

foram realizados no acesso a indústria e lateral do prédio bloco administrativo. II – pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib, pintura na sala de manutenção de baterias, pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição, pintura no setor mec preparação e piso da oficina, pintura no setor abt, serviço de manutenção civil no setor abt e serviço de manutenção civil piso setor Produtivo. Nesta caso apenas os custos com a manutenção predial do setor fabril e os serviços de pintura deste mesmo setor tem o direito de fazer parte do cálculo do crédito da exação. (...)”. Acórdão nº 3402-002.312, Data 29/01/2014

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com manutenção de edificações, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa).

IV.1.f – Custos com Lubrificantes e Graxas

Apesar da previsão legal, o v. acórdão recorrido manteve a glosa de créditos sobre lubrificantes e graxas utilizados pela Recorrente, sob o fundamento de que a Recorrente não teria comprovado que os produtos em questão dariam direito ao crédito. (e-fl. 1922)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com lubrificantes e graxas.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente à obtenção do produto final. Para uma empresa agroindustrial, constituem insumos: (...) (b) detergentes, lubrificantes, GRAXAS, óleos, inibidores de corrosão, anticongelantes, e óleo diesel, gás GLP e lenha, e serviços relacionados a sua aquisição (...)”. CARF, Acórdão nº 3403-003.096, Data 23/02/16.

(...) DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. CARF, Acórdão nº 3302-002.027, Data 23/04/13.

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com lubrificantes e graxas.

IV.1.g – Custos com embalagens

O v. acórdão recorrido manteve a glosa de créditos de PIS em razão dos custos incorridos com material de embalagem (alça injetável, caixas, embalagens específicas para cada tipo de produto, sacos big bag, dentre outros), por entender que somente confeririam créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo

de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados à armazenagem e ao transporte de produtos acabados. (e-fl. 1924)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com embalagens.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

(...) INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE. O custo com embalagens utilizadas para o transporte ou para embalar o produto para apresentação deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins quando pertinente e essencial ao processo produtivo.(...). CARF, Acórdão nº 3402-002.793, Data 09/12/15

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com embalagens.

IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório e Sanitários

O processo industrial da Recorrente, por envolver alimentos de origem animal, está submetido aos mais diversos controles de qualidade que visam garantir não só a qualidade das matérias-primas e insumos utilizados na atividade industrial, mas também a qualidade do produto final objeto de venda. (e-fl. 1928)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitários.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante. CARF, Acórdão nº 3402-004.076 do Processo 10880.730171/2012-02, Data 27/04/2017.

COFINS. CRÉDITO. INSUMOS. Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais. Considerando ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item gastos com combustível empregado no transporte de pessoal, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito

passivo. CARF, Acórdão nº 9303-007.864 do Processo 12585.720420/2011-22, Data 22/01/2019.

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitário (higienização da unidade produtiva).

IV.1.i – Custos com Higienização e Limpeza

No mesmo sentido do que foi exposto acima, o v. acórdão recorrido entendeu que os custos com higiene e limpeza são indiretos e que não se enquadram no conceito de insumo, não gerando o direito ao crédito. (e-fl. 1930)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com higienização e limpeza.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

DESPESA DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Despesas realizadas com serviços de limpeza e conservação geram direito a créditos a serem descontados do PIS e da COFINS, por se comprovar que não se tratam de meros serviços periféricos ou posteriores ao processo produtivo, mas o compõem e, ademais, prestam-se à própria manutenção de equipamentos de produção, viabilização e otimização do processo produtivo. Acórdão nº 3201-002.094 do Processo 16095.720244/2013-63 Data 15/03/2016.

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com higienização e limpeza.

IV.1.j – Custos EPI's e Indumentárias

Conforme se verifica da Norma Regulamentadora nº 6 do Ministério do Trabalho e Emprego, considera-se equipamento de proteção individual todo dispositivo ou produto, de uso individual utilizado pelo trabalhador, destinado à proteção de riscos suscetíveis de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho. (e-fl. 1932)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes uniformes e itens de proteção.

A glosa dessa trata de itens que possuem relação com equipamentos de E.P.I, envolvendo a segurança individual dos funcionários envolvidos na produção. A utilização de tais uniformes e itens de proteção é indispensável, em especial para uma indústria de alimentos. Trata-se de insumos de fácil identificação de essencialidade ou relevância para a produção.

O CARF tem jurisprudência nesse sentido.

"NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS/COFINS. Acórdão/CSRF nº 9303-003.477, de 25.02.2016.

(...) KITS DE SEGURANÇA E EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI. INSUMOS. ENQUADRAMENTO. Estas despesas com compra de mercadorias estão intrinsecamente relacionadas aos custos decorrentes da contratação e manutenção de funcionários, exigidas pela legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelos sindicatos das categorias profissionais dos empregados da empresa". (CARF, Ac. 3401-002.857, Data 27/01/15.

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa dos gastos com EPI's, indumentárias e itens de uso obrigatório.

IV.1.k – Custos com instrumentos

Quanto aos custos com instrumentos, o v. acórdão recorrido se limitou a consignar que eles não seriam insumos e que, portanto, não gerariam direito ao crédito. Contudo, como demonstrado na Impugnação, bastaria que a fiscalização tivesse analisado in loco as operações da Recorrente para constatar a essencialidade desses instrumentos, cujo crédito foi objeto de glosa.

	Base de Cálculo	PIS	COFINS
Instrumentos de medição	124.509,30	2.054,41	9.462,72
TERMÓGRAFO (-30-30°C RTP120 JONHIS	45.328,40	747,93	3.444,96
ELETRODO PH CPS710-7BB41 E HAUSER	27.931,64	460,87	2.122,80
TERMOMETRO DIG (-50-200°C AKSO	14.128,34	233,11	1.073,75
TERMOMIGROMETRO DIG (-50-70°C	8.945,29	147,60	679,84
TERMOMETRO DIG (-200-650°C DELTA OHM	5.408,00	89,23	411,01
TERMOMETRO DIG (-50-150°C AKSO	5.286,42	87,23	401,78
ALICATE AMPER DIG 373 FLUKE	4.335,00	71,53	329,46
ELETRODO PH 10F 5469 DIGIMED	2.620,00	43,23	199,12
MED ENERG MULT ABB ETE-30	1.421,28	23,46	108,02
ALICATE AMPERMETRO DIG 376 FLUKE	1.420,00	23,43	107,92
ALICATE AMPERMETRO DIG 322 FLUKE	1.312,00	21,64	99,72
TERMOMETRO ANAL (-38-50°C INCOTERM	880,73	14,53	66,94
TERMORESIST 810 130 4059 BOSCH	872,10	14,39	66,28
TERMOMETRO ANAL (-40-50°C INCOTERM	865,38	14,28	65,77
TERMOMIGROMETRO DIG (-10-50°C	550,00	9,07	41,80
ELETRODO PH 0650 2051 TESTO	520,98	8,60	39,59
TERMOMETRO DIG (-50-105°C FULL GAUGE	520,00	8,58	39,52
ELETRODO PH BNC 300729.1 DENVER	504,84	8,33	38,37
TERMOMETRO	468,00	7,72	35,57
TERMOMETRO 02030002 CASP	412,00	6,80	31,31
TERMOMETRO DIG (-60-500°C AKSO	225,06	3,71	17,10
ALICATE AMPERMETRO DIG ET-3200A MINIPA	184,00	3,04	13,98
PRESSOSTATO	120,00	1,98	9,12
AMPERMETRO 33010110 AMTEK	95,00	1,57	7,22
TERMOMETRO BIMETALICO 0-500°C SALVI	92,00	1,52	6,99
ALICATE AMPERMETRO DIG FLUKE 381 FLUKE	82,84	1,04	4,78

(e-fl. 1936)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com instrumentos de medição de temperatura, eletricidade e outros.

A glosa dessa trata de itens que possuem relação com a atividade da agroindústria de alimentos, envolvendo o controle dos insumos durante o processo de fabricação. A utilização de tais equipamentos é indispensável, em especial para uma indústria de alimentos. Trata-se de insumos de fácil identificação de essencialidade ou relevância para a produção.

O CARF tem jurisprudência nesse sentido.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouquing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante. CARF, Acórdão nº 3402-004.076 do Processo 10880.730171/2012-02, Data 27/04/2017

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa dos gastos com instrumentos de medição de temperatura, eletricidade e outros que se são utilizados no processo produtivo.

IV.2 – Produtos adquiridos com alíquota zero e com incidência posterior

Ao analisar a apropriação de créditos do PIS e da COFINS sobre “bens adquiridos para a revenda” e “bens utilizados como insumos”, o v. acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos sobre bens sujeitos à alíquota zero, sob o fundamento de que nestes casos os créditos seriam vedados pela legislação. (e-fl. 1937)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes aos produtos adquiridos com alíquota zero.

Sobre o assunto, assiste razão a fiscalização, tendo em vista que é vedada a apropriação de créditos de PIS/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.

O CARF possui jurisprudência no sentido.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. É vedada a apuração de créditos da COFINS não cumulativa, quando da aquisição de insumos sujeitos à incidência de alíquota zero. CARF, Acórdão nº 3302-001.520 do Processo 11020.003570/2009-86, Data 21/03/2012

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. As aquisições de produtos tributados alíquota zero de PIS/Cofins não dão direito a créditos no regime de apuração não cumulativo. Acórdão nº 9303-004.343 do Processo 16349.000277/2009-88 Data 05/10/2016.

Sobre o tópico, anoto que na aquisição de insumos com alíquota zero não há qualquer previsão para o creditamento. Nesse sentido, reproduzo a ementa da Solução de Consulta COSIT nº 227/2017.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO. É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep 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. É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637/2002, arts. 3º, § 2º, II, e 5º, III. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. 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. É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III.

Assim de forma conclusiva, voto por negar provimento.

IV. 3 – Produtos adquiridos com crédito presumido da agroindústria - Exportação

Como dito, extrai-se do relatório fiscal que a Recorrente teria aproveitado indevidamente créditos presumidos vinculados à agroindústria. Tais créditos referem-se aos benefícios dispostos nas Leis nºs 12.058/09 e 12.350/10 e Instruções Normativas da RFB de nºs 977/09 e 1.157/11, os quais se enquadram nas atividades realizadas pela Recorrente nas seguintes operações:

Lei nº 12.058/09 e IN RFB nº 977/09	Lei nº 12.350/10 e IN RFB nº 1.157/09
Animais vivos classificados na posição 01.02 (bovinos), quando da realização de operações de exportação com produtos classificados nas posições 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	Animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM
Crédito presumido sobre o valor da aquisição de mercadorias com a suspensão do pagamento de PIS e da COFINS (previstas no inciso II do art. 32 da Lei nº 10.258/09) – (resultante do abate de bovinos) com destino a industrialização ou venda a varejo.	Produtos classificados nas posições 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 0207 e 0210.1 (carnes e miudezas frescas, congeladas ou em salmoura de suínos e aves), com destino a industrialização ou venda a varejo.

(e-fl. 1943)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a compra de bovinos para revenda. A Recorrente defende que se apropriou dos créditos presumidos apenas das mercadorias destinadas a exportação ou vendidas a empresa comercial exportadora.

Quanto a este ponto, a Recorrente comprovou em sua Impugnação que apropriou tão somente o crédito presumido proporcional sobre os bois vivos adquiridos que, de fato, configuraram como insumo aos bens exportados, ou seja, observando a vedação inserida na legislação mencionada acima relacionada à revenda. (e-fl. 1944)

Ocorre que após analisar os autos percebo que o tópico não foi alegado pela Recorrente em impugnação e, portanto não analisado pelo julgador de primeira instância.

Nesse sentido, há inovação em sede de Recurso Voluntário, ocorrendo a preclusão.

Nego provimento.

V – Da Diligência

A Recorrente requer a realização de diligência para análise do processo produtivo e da documentação.

A Recorrente requereu, em sua Impugnação, que fosse determinada a baixa dos autos em diligência para que a fiscalização pudesse analisar toda a documentação relacionada às operações que originou o crédito glosado indevidamente em conjunto com o processo produtivo da empresa, nos termos do art. 16, IV do Decreto 70.235/72, tendo em vista a grande quantidade de documentos e informações vinculados às glosas realizadas pela fiscalização e mantidas pelo v. acórdão recorrido. (e-fl. 1952)

Tendo em vista a análise dos documentos nos autos, e que estes são suficientes a formação da convicção do julgador, indefere-se o pedido de diligência.

V – Da classificação fiscal das mercadorias

A Recorrente pugna contra a reclassificação fiscal de diversos produtos realizadas pela fiscalização. A seguir passaremos a análise de cada um desses pontos.

Inicialmente compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita

Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento é utilizado por mais de 200 países e possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

No presente caso, verifica-se a divergência de diversos códigos de classificação fiscal. As classificações serão analisadas caso a caso tomando como base os documentos dos autos, bem como os pareceres do CCA/OMA, internalizados no Brasil, e as soluções de consulta de classificação fiscal proferidas pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Ressalta-se que, conforme art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014, as soluções de consulta e de divergência do Ceclam, a partir da data das respectivas publicações, têm efeito vinculante no âmbito da RFB e respaldam qualquer sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização

VI.1 – Das carnes

O v. acórdão manteve o equivocado entendimento da Fiscalização de existência de omissão de receitas vinculadas à ausência de tributação pelo PIS e pela COFINS sobre as carnes, sob o fundamento de que tais mercadorias teriam sido equivocadamente classificadas nos NCMs nº 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700, sujeitas à alíquota zero, nos termos do art. 1º, XIX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 10.925/0422, quando o correto seria a classificação destes produtos na posição 1602 da NCM, sujeita à tributação pelo PIS e pela COFINS.

Como se vê do v. acórdão recorrido, os I. Julgadores entenderam que as carnes temperadas deveriam ser classificadas no capítulo 16. Contudo, como se passa a demonstrar, as mercadorias em questão, embora tenham sido temperadas, não perderam a característica de estado in natura, razão pela qual o enquadramento no capítulo 2 está absolutamente correto. (e-fl. 1957)

A Recorrente defende que a classificação fiscal das carnes seria nas NCMs nº 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700, sujeitas à alíquota zero. Defende que, pela composição dos ingredientes é possível verificar que "a elas não são

adicionadas substâncias que alterariam a sua natureza química" e o fato de as carnes "serem temperada para exclusiva conservação não altera em nada o seu caráter in natura".

A fiscalização, por outro lado, entende que as carnes comercializadas pela Recorrente seriam classificadas no capítulo 16 do Sistema Harmonizado.

Entendo que não assiste razão a Recorrente.

As carnes compreendidas no capítulo 02 e posições do Sistema Harmonizado são aquelas, basicamente impregnadas apenas com sal.

O relatório fiscal reproduz com precisão os trechos da NESH relevantes para a correta classificação.

É cristalino que tais posições não compreendem as carnes cozidas (inclusive assadas) ou temperadas. Isto já seria suficiente para garantir que as mercadorias constantes do quadro acima não se classificam nas posições citadas. Porém, para que não reste qualquer dúvida, buscamos no texto das 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, a “Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16”, que se encontra nas Considerações Gerais do capítulo 2:

“CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo compreende 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 compreendem 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 picadas (moídas). Por outro lado, as misturas ou combinações de produtos que se classificam em diferentes posições do Capítulo (as aves da posição 02.07 guarnecidas de toucinho da posição 02.09, por

exemplo) continuam incluídas no presente Capítulo. (Alterado pela IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012) 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).

O presente Capítulo compreende igualmente as carnes e miudezas próprias para a alimentação humana mesmo cozidas, sob as formas de farinha ou de pó.

As carnes e miudezas, nas formas previstas neste Capítulo, podem, por vezes, apresentar-se em embalagens hermeticamente fechadas (por exemplo, carne simplesmente seca, em latas) sem que, em princípio, a sua classificação seja alterada. Deve, porém, notar-se que os produtos contidos nas referidas embalagens estarão, na maior parte dos casos, incluídos no Capítulo 16, quer por terem sido preparados de modo diferente dos previstos no presente Capítulo, quer porque o seu modo de conservação efetivo difere também dos processos aqui mencionados.

Da mesma maneira, as carnes e miudezas do presente Capítulo permanecem classificadas neste Capítulo (por exemplo, as carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas), desde que estejam acondicionadas em embalagens segundo o método denominado “acondicionamento em atmosfera modificada” (Modified Atmospheric Packaging (MAP)). Neste método (MAP), a atmosfera em volta do produto é modificada ou controlada (por exemplo, eliminando o oxigênio para substituir por nitrogênio (azoto) ou dióxido de carbono, ou ainda reduzindo o teor de oxigênio e aumentando o teor de nitrogênio (azoto) ou de dióxido de carbono).”

(e-fl. 856-857)

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

0210.99

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

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

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

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

Verifica-se que os temperos incluídos no produto CHESTER INTEIRO ELAB (CHT), que faz parte do produto 382914, CHT024 CHESTER INT CONG PERD CX 24 KG, são sal, GLICOSE MILHO PO (MOR-REX 1940/DRYGILL), TRIPOLIFOSFATO SÓDIO (STP), GLUTAMATO MONOSSÓDICO e CONDIMENTO EMBUTIDO CARNE GALINHA. Cristalino que tal produto contém temperos que não se limitam a sal, condição necessária para permanecer no capítulo 2 da NCM. Assim, não resta nenhuma dúvida que tal produto está excluído do capítulo 2. (e-fls. 859-860)

Verifica-se que os temperos incluídos no produto 874285, PERNIL TEMPERADO (PTV), que faz parte de diversos produtos adiante listados, são TRIPOLIFOSFATO SÓDIO (STP), ERITORBATO SÓDIO 99% PUREZA, ACUCAR REFINADO PT 5KG, CALDO ESPUMANTE P/PERNIL TEMPERADO e AROMA DE VINHO PO. Cristalino que tal produto contém temperos que não se limitam a sal, condição necessária para permanecer no capítulo 2 da NCM. Assim, não resta nenhuma dúvida que tal produto está excluído do capítulo 2 e está classificado no capítulo 16. (e-fl. 862)

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

Nego provimento.

VI.2 – Kit felicidade (Chester)

O v. acórdão entendeu que o Kit Felicidade não se enquadra na condição de sortido para venda a retalho, mantendo o entendimento da fiscalização de que seria um conjunto de produtos reunidos, que deveriam ter classificação individual, em vez da classificação única nos NCMs 0207.2500 e 0207.1200, produtos in natura, sujeitos à alíquota zero, como tratado no tópico anterior.

Vejam, I. Julgadores, que a classificação fiscal 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 stretch, 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. (e-fl. 1961)

A Recorrente defende que a classificação fiscal adotada diz respeito ao produto principal que compõe o kit. Sendo que as bolsas térmicas fariam parte do kit não estando sujeitas a classificação específica na NCM 4202.92.00, conforme defende a fiscalização.

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 compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico. (e-fl. 870)

Sobre este ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

A fiscalização cita solução de consulta prolatada pela RFB tratando de kit com características semelhantes.

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPIMercadoria

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.” (e-fl. 870-871)

Diante do exposto, as bolsas térmicas reutilizáveis nos kits possuem classificação fiscal própria. Além disso, conforme mencionado no item anterior as carnes e miudezas quando temperadas ou sujeitas a outros tratamentos excludentes do capítulo 2, devem ser classificadas no capítulo 16.

Nego provimento.

VI.3 – Produtos informados na posição do SH 1902

Sustenta a Autoridade Fiscal que alguns produtos foram incorretamente classificados na posição 1902 da NCM, sujeita no rol de produtos tributados à alíquota zero do PIS e da COFINS:

Código NCM Informado	Código da Mercadoria	Descrição da Mercadoria	Valor dos Itens menos Desconto - MÊS 10/2012	Valor dos Itens menos Desconto - MÊS 11/2012	Valor dos Itens menos Desconto - MÊS 12/2012
19021100	990358	MQF010 MINI PAO QUEIJO PT1KG PERD CX10KG	9.507,20	10.073,20	15.170,10
19021100	344017	PAO DE QUEIJO COQUETEL CONGELADO SADIA	34,40	0,00	0,00
19021100	354954	PAO DE QUEIJO INST PT 900G SADIA FS	0,00	0,00	29,45
19021100	500150	PAO DE QUEIJO TRADIC CONG SADI PT400G	0,00	0,00	492,46
19021100	833443	PQI010 PAO DE QUEIJO INST PERD PT 1KG	199.332,30	186.557,20	136.507,59
19021100	858976	PQM125 PAO DE QUEIJO MONICA 25 PT 400G	131.017,05	142.172,03	70.164,40
19021100	858074	PQP125 PAO DE QUEIJO TRAD PERD PT 400G	294.057,37	307.199,45	201.490,07
19022000	354940	COXINHA DE FGO PT 1,2KG SADIA FS	0,00	0,00	56,91
19022000	144437	HOT POCKET SAND HAMB MIST MOLHO GRELHADO	0,00	0,00	5.684,61
19022000	144413	HOT POCKET SANDU HAMB MIST MOLHO PIMENTA	0,00	0,00	7.610,86
19022000	344002	HOT POCKET X PICANHA PARA MICROONDAS	0,00	26,96	20.975,07
19022000	126107	LPBUR1CX2 61 SAND HAMB MISTO PERD CX	1.499.630,87	1.119.260,56	1.111.230,90
19022000	126109	LPPIC1CX2 61 SAND HAMB MISTO SABOR PICAN	1.425.152,33	974.125,68	1.181.295,45
19022000	118158	SANDUICHE PAO CENOURA C/ PRESU E MUSS	0,00	0,00	224,27
19022000	117105	SANDUICHE PAO INTEG PTO PERU/MUSS SADIA	0,00	0,00	182,99
19022000	350097	SANDUICHE X-BURGER AMPM TRAD.	0,00	0,00	115,40
19022000	489565	TORTA DE FRANGO COM CATUPIRY 500G	0,00	85,80	3.455,43
19022000	500373	TORTA DE IOGURTE DE FRANGO 500G	0,00	0,00	1.466,52
19022000	489328	TORTA DE PEITO PERU DEFUMADO 500G	0,00	85,80	984,63
19022000	489590	TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY 500G	0,00	0,00	1.385,85
19023000	880492	COX003 COXINHA FGO PT PERD CX 3,2KG	14.188,27	13.556,38	10.566,99
19023000	827483	COX004 COXINHA FGO PERD 15 CART CX 4,5KG	191.934,26	195.411,72	162.256,42
19023000	500446	HOT POCKET SADIA X FRANGO 145G CX 2,61KG	0,00	0,00	9.555,82
19023000	354185	HOT POCKET SANDUICHE EXTREME X-BURGUER	0,00	0,00	1.288,23
19023000	344003	HOT POCKET X BACON PARA MICROONDAS	0,00	0,00	11.299,44
19023000	557218	HOT POCKET X BURGUER PARA MICROONDAS	52,62	0,00	16.416,60
19023000	586722	HOT POCKET X CALABRESA PARA MICROONDAS	0,00	0,00	5.415,69
		TOTAIS POR MÊS	3.764.906,67	2.948.554,78	2.975.322,15

Os produtos acima foram classificados nas NCMs 1902.1100, 1902.2000 e 1902.3000, sujeitos à alíquota zero, nos termos do art. 1º, XVIII, da Lei nº 10.925/04 (...)

19.02	Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espagete, macarrão, alitria, 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	16
1902.19.00	-- Outras	16
1902.20.00	- Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo)	16
1902.30.00	- Outras massas alimentícias	16
1902.40.00	- Cuscuz	16

(e-fls. 1963 e 1964)

Pão de queijo

A Recorrente defende que a classificação fiscal do pão de queijo seria na NCM 1902.1100 e não na NCM 1901.2000 ou 1905.9090.

Não assiste razão a Recorrente.

O compêndio de ementas do centro de classificação fiscal de mercadorias (CECLAM) da Receita Federal do Brasil (RFB) possui as seguintes Soluções de Consulta sobre o assunto.

1901.20.00

Pão de queijo cru, congelado, moldado em porções de 25 g, à base de polvilho azedo, contendo ovos, manteiga e/ou margarina, óleo, leite em pó, soro de leite em pó, queijo, sal e água, acondicionado em embalagem plástica de 400g. SC 301/2015 4ª Turma

(Disponível para consulta:
<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/compendio-centro-de-classificacao-fiscal-de-mercadorias-ceclam-2014>)

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

1905.90

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

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

Nego provimento.

Sanduíches e tortas

A Recorrente defende que a classificação fiscal dos sanduíches e tortas que comercializa seria na posição 1902 do SH. A fiscalização, por outro lado, reclassifica as mercadorias em outras posições..

Não assiste razão a Recorrente.

A fiscalização embasa seu trabalho nas NESH e em exemplos de solução de consulta prolatadas pela RFB.

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

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

(Disponível para consulta:
<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/compendio-centro-de-classificacao-fiscal-de-mercadorias-ceclam-2014>)

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

As mercadorias da Recorrente são de outro tipo. A fiscalização aponta diversas classificações corretas para os produtos em questão.

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

1602.50

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

1905.90

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

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

Diante de todo o exposto, com base na farta argumentação e exemplos da fiscalização, nego provimento.

Coxinha de frango

A Recorrente defende que a classificação fiscal das coxinhas de frango que comercializa seria na NCM 1902.3000.

De forma idêntica ao item anterior não assiste razão a Recorrente.

O relatório fiscal constante dos autos está bem fundamentado quanto a classificação da coxinha de frango na posição 1602 do SH.

“Solução de Consulta nº 33 - SRRF/9ª RF/Diana, de 17 de março de 2011

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPI: 1602.32.00

Mercadoria: Coxinha de frango, congelada, própria para a alimentação humana após ser empanada e frita, composta por farinha de trigo, manteiga, ovos, leite e recheio de carne de frango (23%, em peso), sem fermento, obtido pela mistura dos ingredientes, moldagem manual, précozimento, congelamento e acondicionamento em embalagem com capacidade de 1kg

Dispositivos Legais: RGI-1 (Notas 1a) do Capítulo 19 e 2 do Capítulo 16 e texto da posição 1602) e 6 (texto da subposição 1602.32), da TIPI aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006.” (e-fl. 897)

Diante do exposto, nego provimento.

Recurso de Ofício

O processo possui Recurso de Ofício em razão da exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, do Ministro de Estado da Fazenda, submeta-se à apreciação do CARF, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

O juízo a quo julgou a impugnação parcialmente procedente na parte relativa aos créditos presumidos de ICMS.

2 Créditos presumidos de ICMS

A autoridade fiscal fundamentou o lançamento com base no entendimento de que o crédito presumido de ICMS, enquanto subvenção corrente, integra a receita operacional e, portanto, é tributável pelas contribuições em tela. Nesse sentido, menciona em seu relatório que, sob a ótica do Direito Tributário, as subvenções recebidas dos entes estatais devem ser tratadas como parte integrante da receita bruta operacional dos contribuintes, conforme o art. 44 da lei nº 4.506/1964, que determina em seu inciso IV, que as “subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais” integram a receita bruta operacional. Também cita como fundamento de seu entendimento o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, que em seu art. 392, inciso I, disciplinou a matéria no sentido de que as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais serão computadas na determinação do lucro operacional.

Como veremos essa análise da autoridade fiscal não foi realizada à luz da legislação aplicável ao caso vigente à sua época.

É que quanto à natureza do crédito presumido de ICMS, se subvenção de custeio ou de investimento, à época da autuação, o que se deu em 03 de outubro de 2017 (fl. 736), já estava em vigor lei que tratava especificamente desta matéria.

A Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, além de acrescentar o § 4º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 que determina que “Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento”, também acrescentou o §5º que determina que “O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”. De se notar, ainda, que a LC, em seu art. 10, também determina que a natureza de subvenção para investimento (§§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014) aplica-se, inclusive, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar. (e-fl. 1861)

Verifica-se, portanto, que o provimento foi para anular parte do lançamento tendo em vista que o crédito presumido de ICMS deve ser interpretado como subvenção de investimento e não de custeio como entendia a fiscalização.

A retroatividade da interpretação foi assegurada a Recorrente por meio da Lei Complementar nº 160/2017, art. 10, bem como pela Lei nº 12973/2014, art. 30, § 5º.

Diante do exposto, deve-se, de fato, cancelar a parte do auto relativa aos créditos presumidos de ICMS.

Nego provimento ao Recurso de Ofício.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, conforme tabela abaixo.

Assuntos analisados	Voto
IV.1.a – Custos com Fretes	Reverter a glosa, apenas das despesas de frete nos serviços de transporte de EPI, material de laboratório, material de limpeza de unidade produtiva, intermediários e movimentação interna de produtos em elaboração e acabados e na aquisição de ativo imobilizado com direito ao crédito.
IV.1.b – Custos com Pallets	Reverter a glosa referente a aquisição de pallets.
IV.1.c – Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico	Reverter a glosa
IV.1.d – Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos	Reverter a glosa em relação a peças e serviços de bens alocados nas unidades produtivas.

IV.1.e – Custos com Manutenção de Edificações	Reverter a glosa, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa). Apenas para a edificação e benfeitoria, excluindo-se manutenção do imóvel que não seja ativável.
IV.1.f – Custos com Lubrificantes e Graxas	Reverter a glosa
IV.1.g – Custos com embalagens	Reverter a glosa
IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório e Sanitário	Reverter a glosa, apenas para materiais de laboratório.
IV.1.i – Custos com Higienização e Limpeza	Reverter a glosa
IV.1.j – Custos EPI's e Indumentárias	Reverter a glosa, desde que utilizados em etapas da produção de bens.
IV.1.k – Custos com instrumentos	Reverter a glosa, desde que utilizados em etapas de produção ou laboratório.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO