



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11516.720616/2020-69</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3202-001.954 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 20 de agosto de 2024                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | BRF S.A.                                             |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Período de apuração: 30/04/2015 a 30/06/2015

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

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

Por serem essenciais ou relevantes no processo produtivo de uma empresa agroindustrial, que atua notadamente na exploração de alimentos (carne bovina, suína e de aves), se caracterizam como insumos, havendo direito de apropriação de créditos da Cofins, as aquisições de medidores de vazão, medidores de tensão elétrica e de termômetros, bem como a contratação de serviço movimentação *cross docking* e serviços de repaletização.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE DA EMPRESA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos da Cofins, o aluguel de empilhadeiras, trator, máquina pá carregadeira e guindaste, utilizados para movimentação de insumos e outros produtos, conforme disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003.

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

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

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

DEVOLUÇÃO DE VENDA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO.

Somente gera direito ao crédito em relação à Cofins, apurada por ocasião da saída da mercadoria, a devolução de venda tributada no mercado interno.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS PARA REVENDA.

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

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

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

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

Período de apuração: 30/04/2015 a 30/06/2015

COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. LANÇAMENTOS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição ao PIS/Pasep as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento da Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 30/04/2015 a 30/06/2015

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

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

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

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

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL. NÃO CONHECIMENTO.**

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação, restando preclusa sua alegação em recurso voluntário. Inteligência dos artigos 16, inciso III, 17 e 25, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 30/04/2015 a 30/06/2015

**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, pelo que devem ser obrigatoriamente observadas para que se realize a correta classificação da mercadoria.

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

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

**CARNE. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.**

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.

**KITS COM CARNE TEMPERADA E BOLSA OU SACOLA TÉRMICA.**

Os produtos dos Kits, no caso carne temperada e bolsa térmica, não se caracterizam como sortido para venda a retalho, se tratam de produtos independentes, com classificação fiscal específica, devendo cada produto ser classificado na posição específica da NCM para o referido produto. Assim sendo, as carnes temperadas se classificam no capítulo 16 e a bolsa ou sacola térmica, tendo em vista suas características, não é utilizada na

composição ou preparação da refeição do kit e, nos termos da RGI/SH nº 5, não se constitui apenas em embalagem utilizada para o acondicionamento da mercadoria, cuida-se, na verdade, de um artigo reutilizável, ou seja, claramente suscetível de utilização repetida. Sendo assim, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la no âmbito da posição 42.02, se confeccionada de plástico, que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico.

#### PÃES DE QUEIJO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Os pães de queijo crus, fabricados com amido ou fécula de mandioca, queijo e outros ingredientes não se assemelham às massas da posição 1902. Classificam-se no código 1901.2000, quando se trata da pasta congelada ou mistura, ou no código 1905.9090, quando prontos para consumo.

#### TORTAS SALGADAS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Tortas salgadas, caracterizadas como produtos de pastelaria, não se assemelham às massas da posição 1902. Classificam-se na posição 1905, conforme explícito na Nesh, ou, dependendo da proporção de carne em peso na sua composição, podem ser classificadas na posição 1602.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar parcial provimento ao recurso, para reverter as glosas de despesas com 1) medidores de vazão e de tensão elétrica e termômetros; 2) serviços de movimentação “cross docking”; 3) serviços de repaletização; 4) serviços e locação de empilhadeira, de trator, de máquina pá carregadeira e de guindaste, nos termos do voto; e 5) serviços de frete relativos: a) às aquisições de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições; e b) às aquisições de insumos, inclusive importados, sujeitos à alíquota zero e de insumos sujeitos à apuração de crédito presumido, desde que obedecidos os critérios da Súmula CARF nº 188. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso, para manter a classificação adotada pela autoridade fiscal quanto às carnes temperadas e aos kits. Vencidas as Conselheiras Onizia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso, para acatar a classificação adotada pela recorrente nos referidos produtos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 05, juntado às fls. 7214-7271:

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra a contribuinte acima identificada que pretendem a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep relativas ao período de abril a junho de 2015 (2º trimestre).

Segundo consta do Relatório Fiscal às folhas 565/692, os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício das referidas contribuições e dos PER/Dcomp apresentados relativos ao 2º trimestre de 2015. Todos os assuntos relacionados aos créditos e débitos do PIS/Pasep e da Cofins do referido período foram tratados no Relatório Fiscal do Auto de Infração objeto deste processo, que serviu como base para os respectivos Despachos Decisórios gerados.

Os autuantes informam que no decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária e que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados na EFD-Contribuições. Assim, ao final dos trabalhos, foram apurados os saldos de créditos ressarcíveis do PIS e da Cofins (código 301) pleiteados em PER/Dcomp no valor de R\$ 295.182,21 e de R\$ 1.351.285,50, respectivamente, que serão utilizados nos respectivos processos de ressarcimento.

Porém, os créditos reconhecidos permanecerão sobrestados até o final do julgamento deste processo, por determinação da Solução de Consulta Interna Cosit nº 24/2007, em virtude da lavratura dos supracitados Autos de Infração exigindo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins do mesmo período.

Nos Autos de Infração, as infrações apuradas foram assim descritas: “Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente” (glosa de créditos sem débitos da contribuição) e “Omissão de Receita”.

Quanto às glosas dos créditos do PIS e da Cofins apurados no regime da não cumulatividade, os autuantes inicialmente ressaltam que na definição do conceito de insumo foram adotadas as disposições da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, publicada nos termos do § 4º do art. 19 da Lei nº

10.522/2002, e do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17/12/2018, vinculante no âmbito da RFB, onde são apresentadas as repercussões do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) pelo Superior Tribunal de Justiça.

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

#### **IV.III.1.1 Crédito Presumido das Atividades Agroindustriais**

As autoridades fiscais relatam que no item 21 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB (fl. 10) pediram informações sobre as aquisições enquadradas nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil - RFB nº 977, de 2009, e nº 1.157, de 2011, devendo-se considerar as novas disposições dadas pela IN RFB nº 1.911, de 2019, de mesma inteligência. Com base nas informações obtidas, tratam das glosas como segue.

##### **IV.III.1.1.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009 (IN 1.911/2019)**

Os Auditores Fiscais da RFB informam que no trimestre em tela:

- não houve qualquer exportação de bens classificados nos códigos 02.01, 02.02 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, e que, assim, não há direito a crédito presumido relativo à aquisição de bois, porque, conforme art. 33 da Lei nº 12.058, este crédito é privativo das empresas “que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas a exportação”.
- a contribuinte adquiria carnes bovinas das posições 0201 e 0202 e as industrializava, sendo enquadrada no disposto no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009, que vedava a apuração de crédito presumido para essa situação.
- foram adquiridas carnes tributadas à alíquota zero, que se enquadram na Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso XIX, alínea “a”, não sendo também possível haver créditos à alíquota de 1,65% para PIS/Pasep ou de 7,6% para a Cofins.
- em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977 (art. 513 da IN RFB nº 1.911, de 2019), a contribuinte não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009, e ainda incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5102, descrição “BOVINO DE LEITE BEZERRO”, “BOVINO DE LEITE BEZERRO (SEM REGISTRO)” e “BOVINO DE LEITE NOVILHA”.

Os Auditores Fiscais concluem, então, que os valores presentes na EFD-Contribuições relativos a créditos decorrentes da aquisição de carnes devem ser glosados, porque esse crédito era vedado na situação da contribuinte.

Consta, ainda, que as informações prestadas pela interessada na resposta ao item 21 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/SRRF09/RFB, informações sobre a

compra de bois vivos e de carne, com apuração de crédito presumido, não são compatíveis com o efetivamente apurado na EFDContribuições, “sendo verificada importante diferença com relação ao informado para as compras de bois vivos e carne bovina” e que, assim, foi apurado o “crédito efetivo a estornar com base no que foi realmente informado na EFD-Contribuições, sendo levados em consideração os estornos já efetuados pela contribuinte, conforme informado na resposta ao item 24 da citada Intimação 066-2019”.

#### **IV.III.1.1.2 Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011 (IN RFB 1.911/2019)**

Em relação ao crédito presumido do **art. 5º da IN RFB nº 1.157, de 2011**, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo (vedação mantida no Inciso I do § 2º do art. 523 da IN RFB 1.911, de 2019): realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 23.04, 23.06 e 23.09.90 sem tributação, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º.

Em relação ao crédito presumido do **art. 6º da IN RFB nº 1.157, de 2011** (art. 526 da IN RFB nº 1.911/2019), 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 e no §1º do art. 56 da Lei 12.350, de 2010.

As autoridades fiscais informam 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 previstas nas IN...”. Acrescentam que a interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Concluem que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apuração.

#### **IV.III.1.2 Análise conforme a Natureza da Base de Cálculo do Crédito**

Foram glosados os créditos apurados sobre as aquisições listadas nos itens a seguir:

##### **IV.III.1.2.1 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01 - Aquisição de bens para revenda**

– aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha “Aliq Zero ou NT”, localizada no arquivo Excel anexo GLOSAS 02-trim 2015 de folha 546.

– aquisições de bens adquiridos para revenda com crédito presumido do art. 8º da IN RFB 660, de 2006, o que só era permitido em aquisição de insumos, e não de bens para revenda.

– as aquisições de carnes com crédito presumido previsto no art. 34 da Lei nº 12.058, com alíquotas de 0,66% (PIS/Pasep) e 3,04% (Cofins), foram glosadas, mas em item próprio.

#### **IV.III.1.2.2 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 02 - Aquisição de bens utilizados como insumo**

– aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha “Aliq Zero ou NT”, localizada no arquivo anexo GLOSAS 02-trim 2015 de folha 546.

– aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, parágrafos 64 e 68. Com fundamento no parágrafo 95 do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, foram glosados os créditos apurados sobre os gastos com “ferramentas e os instrumentos de medição, suas partes e peças”.

#### **IV.III.1.2.3 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 03 - Aquisição de serviços utilizados como insumo**

Foram glosados os créditos calculados sobre diversos serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 05/2018. São serviços que não têm relação com a produção e/ou que ocorrem após o término da produção e mesmo da armazenagem da mercadoria.

#### **IV.III.1.2.4 Fretes relativos às NBC 1 e 2**

Tratam-se dos fretes relativos aos itens glosados ou que tiveram admitido o crédito presumido, pois, conforme parágrafo 158 e seguintes do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, o valor do frete está incluído no custo de aquisição dos bens e deve receber o tratamento que for dado ao bem transportado. Se este teve direito a creditamento, então o frete deve ser somado ao preço e terá direito a crédito na mesma alíquota do bem adquirido. Caso contrário, se o bem não for admitido, o frete também não o será. Assim, os fretes dos bens que fazem jus ao crédito presumido deverão ter reconhecido apenas o crédito presumido; se o bem teve seu crédito glosado, o frete também deverá ser glosado. Foram glosados, também, os créditos informados na EFD-Contribuições relativos a fretes vinculados a notas fiscais de entrada de importações, pois não há base legal para o creditamento quanto ao frete de entrada das importações entre o ponto alfandegado de desembaraço aduaneiro e os estabelecimentos da contribuinte.

#### **IV.III.1.2.5 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 12 - Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa**

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

**IV.III.1.3 - Consolidação dos ajustes**

Nesse item, as autoridades fiscais trazem demonstrativos com a consolidação dos ajustes, considerando as incorreções nos ajustes de acréscimos apontados e os valores a estornar dos créditos.

**IV.IV - Da Apuração dos Créditos**

Neste item, consta a apuração dos créditos a descontar após as glosas, considerando-se que a empresa utiliza o rateio proporcional e mantendo-se os percentuais utilizados na apuração da EFD-Contribuições de cada período.

**No item V**, consta o resumo da utilização do crédito reconhecido no desconto das contribuições devidas, salientando-se que, por conta das glosas efetuadas, foram alterados os valores utilizados para desconto dos débitos informados na EFD-Contribuições.

**No item VI – “DOS FATOS APURADOS”** do Relatório Fiscal, os autuantes tratam da apuração de omissão de receitas decorrente de incorreção da classificação fiscal adotada pela contribuinte em relação a alguns produtos que industrializa, cujas constatações do Fisco estão sintetizadas nos parágrafos a seguir.

**VI.I.2- Carnes Temperadas**

Foram totalizadas as notas fiscais eletrônicas (NFE) cujas classificações fiscais estão incorretas na EFD-Contribuições. Os produtos foram informados com o código NCM 02, quando deveriam estar classificados no capítulo 16.

Os Auditores Fiscais mencionam que a interessada apresentou três Relatórios de Entendimento, um sobre a classificação fiscal das carnes de animais da espécie bovina, outro das carnes de animais da espécie frango ou peru e outro das carnes de animais da espécie suína, todos datados de 14/08/2017, de autoria do sr. Milton Gato; e pontuam que tais relatórios “Tratam os três relatórios de mera opinião do autor, da qual discordamos. Tais relatórios parecem esquecer que as carnes em tela utilizam temperos e conservantes”.

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

O entendimento dos autuantes fundamenta-se, em especial, pela citação expressa nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, no item relativo à “Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo

16”, que se encontra nas Considerações Gerais do capítulo 2. São citadas, ainda, diversas Soluções de Consulta da 6ª Região Fiscal da RFB confirmando esse entendimento.

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

#### **VI.I.2.1 KITS**

Relatam as autoridades fiscal que alguns itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como kits, formados por itens diversos, além das carnes temperadas, como, por exemplo, bolsas térmicas e diversos outros produtos. Pontuam que, para os fins do Relatório Fiscal, o único interesse é demonstrar que os kits e as carnes temperadas que os compõem não se classificam no capítulo 02, e sim no capítulo 16, o que já foi demonstrado no subitem anterior, e que os demais itens dos kits que não se tratam de carnes, por evidente, não se classificam no capítulo 02.

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

#### **VI.I.3- Produtos informados com NCM 1902**

Nesse subitem, os autuantes trazem uma listagem de produtos (pães de queijo e tortas salgadas) que foram informados na EFD-Contribuições como sendo classificados na posição 19.02 da NCM, que estava incluída no rol dos produtos tributados à alíquota zero.

Tratam-se de pães de queijo crus, fabricados com amido ou fécula de mandioca, queijo e outros ingredientes, que não se assemelham às massas da posição 1902 da NCM, a qual destina-se às “massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado.” As tortas salgadas, por sua vez, caracterizam-se como produtos de pastelaria, e também não se assemelham às massas da posição 1902.

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

São mencionadas, ainda, diversas Soluções de Consulta que confirmam o entendimento da Fiscalização.

No item “VI.1.4 – Da Consolidação das Incorreções de Classificação Fiscal” do Relatório Fiscal consta a consolidação das incorreções das classificações fiscais, onde estão demonstradas as bases de cálculo das contribuições omitidas dos meses do trimestre em questão.

Cientificada do lançamento, a autuada apresenta **IMPUGNAÇÃO** com as razões de defesa sintetizadas nos parágrafos abaixo, seguindo-se a ordem dos itens por ela apresentados.

## **II – DAS PRELIMINARES**

### **II.1 – Ofensa ao Artigo 142 do CTN/Indevida Inversão do Ônus da Prova**

A Impugnante alega que, diferentemente do que quer fazer crer a Fiscalização, o presente processo tem por objeto “lançamento fiscal que exige o recolhimento de PIS/Pasep e Cofins, acrescidos de multa de ofício, multa regulamentar e juros de mora, bem como glosa créditos de PIS/Pasep e Cofins”, e não a “análise de pedidos de ressarcimento”.

Em se tratando de autos de infração, e tendo a Impugnante declarado de maneira devida seus créditos em declarações fiscais e contábeis (DCTF, DACON, EFDContribuições), cabe ao Fisco o ônus de provar as incorreções existentes na escrituração contábil e fiscal da contribuinte, pois, embora seja verdadeira a aplicação do artigo 373 do CPC/15 ao presente caso, o mencionado artigo é aplicável justamente para determinar que a Autoridade Fiscal comprove a incorreção do procedimento adotado pela Impugnante.

Porém, não houve por parte da Fiscalização qualquer esforço em verificar a ocorrência do fato gerador e em determinar a matéria tributável, tendo apenas argumentado, de maneira vazia e simplista, que as aquisições da Impugnante não seriam passíveis de creditamento, por um lado, e, por outro, desconsiderado a classificação adotada pela Impugnante. Baseou-se em presunções sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto.

Assim, a Fiscalização atuou em desobediência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e em ofensa ao Princípio da Legalidade insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, devendo ser declarada a nulidade dos Autos de Infração.

### **II.1.2 – Ausência de Laudo Técnico quanto à Classificação Fiscal segundo a NCM**

Em relação à classificação fiscal, a Fiscalização, na execução dos seus trabalhos, surpreendentemente não se pautou por Laudo Técnico para embasar as supostas incorreções das classificações das NCM adotadas pela Impugnante, embora seja uma tarefa complexa e que exige vasto conhecimento técnico sobre a mercadoria objeto de classificação. Além disso, as classificações apontadas pela Fiscalização foram contrárias à opinião de laudo técnico apresentado no curso da fiscalização.

Portanto, a Fiscalização jamais poderia ter assim procedido, para cobrar débitos de PIS/Pasep e Cofins em decorrência da reclassificação fiscal de diversos produtos na NCM.

E nem se alegue que o laudo seria desnecessário diante da inexistência de complexa especificidade técnica dos produtos, pois tal afirmação seria, de plano, improcedente na medida em que, uma vez envolvendo a desconsideração de especificações técnicas, deve o Fisco valer-se de critérios técnicos – o laudo – para tanto.

A Fiscalização decidiu realizar uma autuação por amostragem, sem a apresentação de amparo técnico especializado, em matéria eminentemente técnica, desclassificando mais de 100 produtos, sem reclassificá-los, e atribuindo à Impugnante o ônus de comprovar a correta classificação fiscal de cada um dos produtos autuados, no exíguo prazo de 30 dias.

A Impugnante conclui que o procedimento adotado pela Fiscalização para a lavratura do presente lançamento é nulo, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para a apuração dos créditos tributários de PIS/Pasep e Cofins, bem como da falta de fundamentação em laudo técnico, o que, indubitavelmente, inverte o ônus da prova de forma indevida e fere o princípio da verdade material.

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

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

### **III – DA ATIVIDADE DA IMPUGNANTE E DO CONCEITO DE INSUMOS**

#### **III.1 – Breve Descritivo das Atividades da Impugnante**

Ao fazer um descritivo das suas atividades, a Impugnante apresenta o fluxo produtivo dos carneos em geral, isto é, dos bovinos, suínos e aves (Doc\_Comprobatorios01), duas apresentações detalhadas do processo produtivo dos frangos (Doc\_Comprobatorios02) e dos suínos (Doc\_Comprobatorios03), e

laudo pericial (Doc\_Comprobatorios04) para examinar todas as etapas de seu complexo processo produtivo, o qual é composto pelo “Relatório explicativo das operações relativas às linhas de produção”, “Relatório explicativo da metodologia de elaboração de laudos técnicos de itens e alocações de serviços nas linhas de produção”, “Laudos técnicos dos materiais utilizados” e “Laudos técnicos de serviços contratados”.

### **III.2 - Do Conceito de insumo**

Antes de passar especificamente à contestação da glosas, a Impugnante tece algumas considerações acerca do conceito de insumo adotado pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com especial enfoque na recente pacificação do tema pelo STJ, que prolatou, em 22/02/2018, acórdão na sistemática de recurso repetitivo definindo o conceito de insumos para fins de apuração de créditos de referidas contribuições.

Afirma que embora as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que regulamentaram o regime não cumulativo dessas contribuições em âmbito infraconstitucional, façam menção à expressão “não-cumulatividade”, esse instituto não foi implementado em sua plenitude, pois as aludidas leis preferiram listar taxativamente as operações que geram e as que não geram direito ao crédito. A leitura dos incisos e parágrafos do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em conjunto com o artigo 195, inciso I, alínea b, e § 12, da Constituição Federal, sugere que a racionalidade que está por detrás da escolha legislativa dos custos e despesas que conferem direito de crédito para desconto de PIS/Pasep e Cofins é a relação de inerência de tais dispêndios com a formação da receita.

Assim, de acordo com o atual posicionamento do STJ sobre o tema, “são considerados insumos os bens e serviços essenciais e relevantes à atividade da empresa (objeto social), empregados direta ou indiretamente na operação, cuja subtração obste, dificulte ou deprecie a atividade ou acarrete em perda de qualidade, eficiência dessa atividade”.

Em seguida a Impugnante cita a Nota SEI nº 63/2018 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que reforçou a decisão do STJ, e o Parecer Normativo nº 5/2018 da RFB, que deixou claro que os conceitos de insumo definidos pelas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 foram totalmente afastados pela decisão do STJ, passando a contestar pontualmente as glosas efetuadas pelas Autoridades Fiscais, por terem os dispêndios intrínseca relação com a atividade da Impugnante e, por conseguinte, com a sua geração de receita.

## **IV – IMPROCEDÊNCIA DAS GLOSAS DE CRÉDITOS**

### **IV.1 – Créditos Presumidos: Atividades Agroindustriais e Leis nº 12.058/2009 e nº 12.350/2010 (item IV.III.1.1 do TDPF, subitens IV.III.1.1.1 e IV.III.1.1.2)**

A Impugnante afirma que as autoridades fiscais glosaram créditos presumidos de PIS/Pasep e Cofins calculados sobre as atividades agroindustriais por ter a Impugnante “realizado a venda de produtos oriundos do processo de

industrialização de bois vivos no mercado interno e, por conta disso, ela se enquadraria nas vedações supostamente constantes na Instrução Normativa nº 1.911/19”.

Entretanto, argumenta que a glosa não merece prosperar, tendo em vista que “a legislação (...) não vedou a tomada do crédito pela empresa que vende animais vivos, ou suas partes refrigeradas ou congeladas”, mas “em verdade, proibiu o creditamento quanto ao animal que é adquirido e que sua destinação se dá para venda (seja vivo, seja abatido e em partes refrigeradas ou congeladas) no mercado interno”.

Aduz, então, que “não houve apropriação de crédito presumido com relação à totalidade de aquisição de bens classificados no NCM 01.02 (Lei nº 12.058/09) e NCM 01.03 e 01.05 (Lei nº 12.350/10), mas apenas da parcela adquirida que foi destinada à industrialização dos produtos cujos NCMs constam do artigo 5º das INs e que foram destinados à exportação”, não tendo ocorrido a apropriação de créditos presumidos em relação aos produtos destinados ao mercado interno.

Defende que “o fato de a Impugnante ter realizado venda de animais vivos no mercado interno, ou de suas partes refrigeradas ou congeladas, não é suficiente para a glosa do direito creditório, tendo em vista que a empresa não se apropriou do crédito presumido relativo a tais bens”, fato que afirma ter sido o utilizado para denegar o direito ao crédito presumido.

Defende o direito ao crédito alegando que a vedação à tomada de créditos presumidos decorre somente da aquisição de produtos que serão utilizados em processos industriais para a formação de bens que serão vendidos no mercado interno com suspensão da incidência das contribuições. E que a venda de bens para o mercado externo – caso da Impugnante – não está sujeita à restrição em questão por razões extrafiscais: o legislador visa estimular a indústria exportadora.

Alega que “apesar de a receita da exportação de bens não estar sujeita à incidência de PIS/Cofins por força de regra constitucional que as imuniza, não há qualquer vedação à tomada dos créditos presumidos em operações relacionadas às exportações, pois as vedações supostamente apontadas pela Autoridade Fiscal dizem respeito tão somente a vendas no mercado interno”, não sendo aplicáveis, portanto, às exportações, tanto que o CARF já se manifestou no sentido de autorizar o creditamento quando há vinculação entre a receita de venda e a exportação.

No mais, alega que as autoridades fiscais também apresentaram um óbice inexistente: a falta de segregação das aquisições de gado vivo. Afirma que no curso da fiscalização explicou que o tal controle é “impraticável”, na medida em que partes de um mesmo animal são destinadas tanto para a exportação como para o mercado interno. Diante da impossibilidade prática de segregação de qual parte do animal é destinada a qual mercado, “compete à autoridade fiscal fiar-se

no elemento de prova mais óbvio e confiável: o percentual da receita auferido no mercado interno e aquele auferido em operações de exportação”.

#### **Insumos para ração – NCM 230990**

Com base nas mesmas alegações contidas no item anterior, a Impugnante alega que o entendimento da Autoridade Fiscal é improcedente, e, além disso, o artigo 55, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 autoriza expressamente a tomada de créditos presumidos apurados sobre insumos para ração (NCM 230990).

#### **IV.2 – Bens Adquiridos para Revenda (item IV.III.1.2.1 do TDPF)**

##### **IV.2.1 – Bens Sujeitos à Alíquota Zero**

Segundo a Impugnante, o fato de não haver um efetivo dispêndio pelo contribuinte que lhe vendeu os bens, devido a alíquota zero, não implica afirmar que tal bem não está sujeito à tributação. Os produtos se encontrarem no campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mas a alíquota aplicável não implica dispêndio financeiro.

Dessa forma, defende que tendo em vista que os “insumos adquiridos para a consecução das atividades da Impugnante sujeitos à alíquota zero não se subsomem ao artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03”, suas aquisições devem ser integralmente consideradas para fins de creditamento.

Deve-se estender as conclusões supra – isto é, que somente não haverá direito a crédito sobre os bens ou serviços isentos quando estes forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços igualmente não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições – às hipóteses de alíquota zero.

Argumenta, ainda, que a natureza da alíquota zero se assemelha a da isenção: “há a incidência da norma e, em face da mitigação de algum dos aspectos que compõe a regra matriz de incidência, não há crédito tributário a se pagar”. Por conta disso, defende que “é possível afirmar que o tratamento fiscal do instituto da alíquota zero se confunde com o da isenção, devendo, portanto, aquele instituto estar sujeito à exceção que este comporta”.

##### **IV.2.2 – Bens Efetivamente Tributados: Queijo Prato**

A Impugnante informa que, dentre os bens glosados pelas Autoridades Fiscais sob o argumento de que estariam sujeitos à alíquota zero, consta o queijo prato listado nas planilhas sob a rubrica “Prato Fatiado Institucional” e “Prato Fatiado Sadia”, produto que é tributado, na medida em que passou por processo de industrialização e não mais faz jus à aplicação da regra de alíquota zero. O fato de seus fornecedores “terem indicado a ausência de tributação não tolhe seu direito ao creditamento, na medida em que erros de terceiros não podem ser utilizados como fundamento para não admissão dos créditos calculados pela Impugnante”.

#### **IV.3 – Bens Utilizados como Insumos (item IV.III.1.2.2 do TDPF)**

**IV.3.1 – Açúcar**

A contribuinte defende que a glosa em questão deve ser cancelada, pois, conforme demonstrado no item IV.2.1 de sua Impugnação, a existência de alíquota zero no caso concreto não obsta o direito ao creditamento, valendo-se a Impugnante das mesmas razões lá aduzidas para requerer a exoneração dos créditos tributários.

Além disso, alega que estando a cadeia produtiva do açúcar sujeita ao regime monofásico, deve ser aplicado o artigo 17 da Lei nº 11.033/04, que prevê a possibilidade de o vendedor tomar os créditos de PIS e de Cofins vinculados às operações.

**IV.3.2 – Ferramentas e Instrumentos de Medição, suas partes e peça**

A Impugnante alega que as Autoridades Fiscais incorreram em evidente equívoco, pois parte dos materiais que não foi considerada insumo foi adquirida para ser utilizada na manutenção de máquinas que integram o processo produtivo, enquanto outros equipamentos são utilizados na reposição de partes de máquinas que integram o processo produtivo da Impugnante. Apresenta um quadro relacionando os bens e a sua correspondente aplicação no processo produtivo.

Afirma que “os bens empregados na manutenção e no reparo de equipamentos (bem como o serviço de manutenção e de reparo) são insumos de extrema necessidade ao processo produtivo da Impugnante, eis que, caso alguma máquina pare de funcionar (tal como um aparelho de refrigeração localizado em um frigorífico), o condicionamento das carnes se dará de maneira indevida, comprometendo os produtos da empresa (que podem não ser aptos a serem comercializados por conta de eventual descumprimento de exigências da ANVISA)”.

Ademais, alicates e chaves adquiridos, e cujos créditos foram glosados, possuem valor unitário superior a R\$ 1.200,00, e, portanto, se enquadrarem no parágrafo 92 do Parecer Normativo COSIT nº 5/18.

**IV.4 – Serviços Utilizados como Insumos (item IV.III.1.2.3 do TDPF)**

Antes de analisar cada um dos itens listados em planilha que apresenta, a Impugnante alega que todas as glosas devem ser canceladas, pois os serviços são insumos utilizados no processo produtivo e/ou atividade da Impugnante.

**IV.4.1 – Serviços de Repaletização e Movimentação Cross Docking e IV.4.2 – Locação de Veículos**

A Impugnante alega que as despesas com os serviços de repaletização e movimentação cross docking são “custos logísticos”, cuja ausência inviabilizaria a sua atividade empresarial.

Aduz que esses serviços “compreendem a armazenagem e ao transporte de produtos, que são oriundos da industrialização de bens de origem animal”, bens e

produtos que, por exigência do Ministério da Agricultura e da ANVISA, devem ser devidamente mantidos sob temperaturas adequadas durante o processo produtivo e até a sua comercialização, nisso incluído o transporte, nos termos dos artigos 1º, 3º e 4º da Resolução CISA/MA/MS nº 10/84 e itens 8.2 e 8.8.2 do Anexo da Portaria MAPA nº 368/97.

Quanto aos serviços de armazenagem, explica que se desdobram em outros serviços que estão diretamente vinculados àquele para assegurar o correto acondicionamento dos produtos em temperaturas adequadas, e que “estes desdobramentos são justamente os serviços de movimentação cross docking”. E afirma:

“122. O cross docking é um sistema em que os bens entram e saem de um centro de distribuição de maneira célere, de maneira a otimizar a execução das atividades da empresa, em razão da desnecessidade de armazenar os produtos no centro de distribuição, de modo a permitir uma rápida passagem das mercadorias que chegam para a expedição destas para os clientes. (...)

(...)

132. Adicionalmente, além do descrito acima, os pallets, igualmente, evitam o contato de tais materiais com qualquer superfície, impedindo contaminações que poderiam colocar em risco a integridade dos produtos industrializados pela Impugnante. Frise-se que a Impugnante trabalha com alimentos, o que exige cuidados especiais na produção, sob pena de serem contaminados.

133. Nesse contexto, diante da considerável quantidade de pallets existentes e necessários na atividade da Impugnante, bem como a sua fragilidade e necessária conservação, tais bens são constantemente restaurados, por meio do serviço chamado repaletização.

(...)

136. Não bastasse isso, há outra espécie de repaletização, qual seja a troca de pallet.

137. Em alguns casos, a Impugnante se vale de pallets que possuem rodas, sendo eles utilizados em “trilhos” de transporte, para agilizar a locomoção dos produtos e tornar mais célere o desenvolvimento de suas atividades.

138. Contudo, os pallets utilizados pela Impugnante possuem tamanho que não se adequa às medidas dos “trilhos” de transporte dos portos. Diante disso, para permitir que os produtos da Impugnante sejam movimentados pelo porto, há a necessidade de se realizar a troca do pallet.

Com base nos mesmos argumentos trazidos em relação aos serviços de “movimentação cross docking”, defende o crédito decorrente das despesas com

locação de veículos, pois “ambos permitem a movimentação de insumos e produtos, devendo ser qualificados como insumos”.

Dentro desses serviços, destaca os classificados sob as seguintes rubricas: SERVIÇO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELÉTRICA, SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTÃO e SERVIÇO LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRA. Alega que tais veículos são utilizados para movimentação de insumos e outros produtos, podendo gerar créditos das contribuições. E, além desses, cita “‘serviços análogos’ cuja função está relacionada ao transporte de insumos e matéria prima dentro de estabelecimento e armazéns (SERV HORA MAQUINA TRATOR 4X4 ACIMA100CV, SERVIÇO HORA MAQUINA PA CARREGADEIRA), os quais também geram créditos com base nos mesmos fundamentos”.

#### **IV.4.3 – Serviço de Consultoria - Projetos Elétricos**

Em relação aos serviço de consultoria de “eficientização de energia elétrica”, da qual é tomadora, a Impugnante explica que é vinculado à produção de margarina e outras gorduras, e “se presta ao monitoramento de energia nos contêineres antes da realização da exportação das mercadorias”, visto que os contêineres devem ser refrigerados, conforme determinação da ANVISA e do Ministério da Agricultura. Defende que tais despesas são consideradas insumos e passíveis de creditamento de PIS/Pasep e Cofins dada a “relevância do serviço tomado para a execução das atividades da Impugnante”.

#### **IV.4.4 – Serviços de Manutenção Industrial**

Defende o direito ao crédito em relação aos serviços de manutenção de “equipamentos e máquinas utilizados para a realização das atividades da Impugnante”, por se tratarem de serviços “essenciais” para a atividade da empresa, na medida em que “garantem que sua linha de produção opere de forma segura, sem comprometer seus funcionários e a qualidade de seus produtos”. Cita os seguintes serviços: (i) consultoria técnica em meteorologia e avaliação; (ii) fornec certif de calibração; (iii) calibração luxímetro; (iv) medição de energia e manutenção do instrumento de medição; (v) calibração micropipeta (manutenção máquina em centro produtivo); (vi) ultrassom em vasos de pressão; e (vii) Luxímetro 0-20000lux.

#### **IV.4.5 – Serviço de Transporte**

A Impugnante alega que os serviços de transporte e coleta são necessários para o processo produtivo, uma vez que tratam da “movimentação dos bens que estão em processo de fabricação entre os estabelecimentos de fabricação”. Seriam, portanto, “enquadrados no conceito de insumo” já que “essenciais e relevantes na cadeia produtiva da Impugnante”.

#### **IV.4.6 – Demais Bens e Serviços**

Segundo a Impugnante, “os demais bens e serviços cuja natureza de insumo não foi reconhecida pelas Autoridades Fiscais devem ter os créditos de Contribuição

ao PIS e Cofins a ele vinculados reconhecidos, pois tais bens e serviços efetivamente têm a natureza de insumo na medida em que são relevantes e/ou essenciais para a Impugnante”.

#### **IV.5 – Fretes relativos às NBC 1 e 2 (item IV.III.1.2.4 do TDPF)**

A Impugnante, inicialmente, contesta o critério de “proporcionalização” utilizado pelas Autoridades Fiscais na glosa de fretes. Afirma que o critério é “arbitrário e distorcido que não está previsto na legislação”. É, portanto, “inválido”, pois “leva em consideração o valor dos bens glosados em comparação ao valor total do frete, sendo sabido que o valor do frete é calculado em função da massa e volume dos bens transportados”.

Contesta a glosa dos serviços de frete relacionados à aquisição de bens glosados, alegando que “não há vinculação entre o destino dos créditos calculados sobre os fretes e dos produtos transportados (...) sendo o frete um insumo por si próprio, independentemente do material transportado”, pelo que, negar direito a crédito de um item que sofre tributação é “contrariar a literalidade da própria legislação tributária”.

Acrescenta que o argumento de que os fretes integram o custo dos bens adquiridos não possui qualquer respaldo na legislação de regência que trata da possibilidade de creditamento, haja vista as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não determinarem em nenhum momento que “deva ocorrer essa vinculação entre os custos do transporte e o custo do bem adquirido, nem mesmo vincula o creditamento ao valor contabilizado do item”. Conclui que entender que tal vinculação é válida seria impor mais uma restrição ao direito de crédito, e, para corroborar sua tese, traz julgados do CARF.

Também impugna a glosa de fretes contratados após o desembaraço aduaneiro, para transporte de bens importados até os seus estabelecimentos, alegando que não se trata de frete internacional, mas de serviços que foram pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, não compondo, assim, o “valor aduaneiro” do produto. Adicionalmente remete às razões de contestação postas nos itens IV.5.2 e IV.5.3 de sua impugnação.

#### **IV.6 – Natureza da Base de Cálculo do Crédito 12 – Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa (item IV.III.1.2.5 do TDPF)**

A Impugnante alega ser indevida a reclassificação do crédito sobre a devolução de vendas para o “CST 50 – Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente à Receita Tributada no Mercado Interno”, pois “os créditos foram apurados de maneira proporcional e não mediante alocação direta”.

### **V – DA IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DE OMISSÕES DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS**

#### **V.1 – Da Classificação Fiscal (item VI.I do TDPF) da impugnação**

A Impugnante, inicialmente, defende que, para que se realize a correta classificação fiscal dos produtos na NCM, as regras da Nesh serão, sim, adotadas

como um balizador de classificação, sempre que houver uma lacuna a ser preenchida, porém de forma subsidiária. Em hipótese alguma a Nesh deve ser usada como primeira e principal fonte de classificação fiscal, devendo a classificação fiscal nortear-se, em primeiro lugar, pelas RGIs, RGCs e Notas Complementares constantes da TEC.

#### **V.1.1 – Carnes “temperadas”**

Visando facilitar a diferenciação entre ambos, a Impugnante apresenta fotos de produtos que fabrica e que são classificados na posição 16 da NCM; e a título exemplificativo, fotos de produtos classificados nas posições 02.02, 02.03 e 02.03 da NCM, com informações sobre os seus ingredientes antes de serem submetidos ao processo de conservação por congelamento.

Apresenta, também, as informações técnicas principais dos produtos comercializados, afirmando que tais informações serão adotadas como parâmetro para a classificação fiscal de todas as carnes constantes da autuação, independente de eventuais diferenças que elas possam ter de ingredientes, pois todos os produtos consistem em carnes in natura (cruas = não cozidas). Alega estar convicta de que o fato de as carnes por ela comercializadas serem temperadas não é fator determinante para a sua classificação fiscal, e, portanto, não retira delas a característica de carnes “in natura”, o que entende restar esclarecido por laudos técnicos e periciais que traz em anexo.

Acrescenta que nenhuma das carnes recebeu adição de nitritos ou nitratos, e que o termo “in natura” tem por objetivo qualificar as carnes como não cozidas ou sujeitas a outros processos químicos que lhe modifiquem a natureza, ou seja, não se utiliza referido termo para caracterizar a temperatura da carne como em “estado natural”, sinônimo de “fresca”, mas sim de “crua”.

Diz que: (i) os textos do capítulo 2 descrevem, literal e nominalmente, os produtos por ela comercializados; (ii) não há nenhuma Nota que invalide a classificação fiscal adotada para seus produtos, carnes bovinas, suínas, carnes e miudezas de aves, no Capítulo 2; e (iii) como decorrência da aplicação da RGI 1, em especial pelos textos das posições (02.02, 02.03 e 02.07), dúvidas não restam quanto à correta classificação fiscal dos citados produtos nas posições onde se encontram originalmente classificados, não havendo que se cogitar da aplicação do Capítulo 16, como pretende a Fiscalização.

Nesse sentido, alega que, pela análise dos textos das posições constantes do Capítulo 16, verifica-se que eles não tratam, literal ou nominalmente, dos produtos ora tratados, e que, pela interpretação literal da Nota 1 do Capítulo 16, as carnes comercializadas encontram-se devidamente enquadradas no Capítulo 2, já que não estão abrangidas pelo Capítulo 16.

O equívoco cometido pela Fiscalização decorreu da análise descontextualizada do trecho das Considerações Gerais que dispõe que as carnes e miudezas incluem-se no Capítulo 16 “quando se apresentem cozidas de qualquer maneira (cozidas na

água, grelhadas, fritas ou assadas), ou preparadas de outro modo, ou conservadas por qualquer processo não mencionado neste Capítulo”. A interpretação correta seria que, caso as carnes sejam conservadas ou preparadas por qualquer processo não mencionado no Capítulo 2, elas se enquadram no Capítulo 16.

Afirma que, uma vez que todos “os produtos comercializados pela Impugnante são congelados (modo de conservação), inteiros, cortados ou desossados (modos de preparo), e passam por salmoura”, não haveria que se perquirir se eles também são temperados de outra forma ou não, dado que irrelevante; e que não há uma previsão expressa no sentido de que as carnes temperadas não possam se enquadrar em referido Capítulo. Aduz que a Nesh não é capaz de infirmar a correção das NCMs adotadas pela Impugnante na comercialização de seus produtos, sendo legítima, portanto, a aplicação da alíquota zero da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins na sua comercialização.

Conclui que dúvidas não restam, portanto, acerca da correção da adoção do Capítulo 2 para os produtos sob discussão, com base na aplicação da RGI 1, mas passa a analisar a aplicação das RGI 2 (b), RGI 3 (a) e RGI 6, que, segundo alega seriam aplicáveis ao seu caso. E tece considerações a fim de demonstrar que, ainda que a melhor técnica classificatória levasse em consideração apenas os comentários constantes da NESH e ignorasse os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo acima delineadas (como manda a RGI 1), ainda assim a correção da classificação fiscal adotada pela Impugnante estaria comprovada.

Por fim, reclama que a Fiscalização não levou em consideração, no presente caso, os relatórios sobre a classificação fiscal dos seus produtos.

#### **V.1.2 – Kits**

A Impugnante se insurge contra o entendimento fiscal de que “as carnes não poderiam estar enquadradas no Capítulo 2 e que a bolsa térmica deveria estar classificada na posição 42.02”.

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

#### **V.1.3 – Posição 1902**

##### **V.1.3.1 – Correta Classificação do Pão de Queijo**

A Impugnante afirma que, em que pese ter efetivamente revisitado o seu procedimento quanto ao produto pão de queijo e considerar que assiste razão à Fiscalização quanto ao enquadramento do produto na NCM 1901.20.00, já tendo,

inclusive, alterado seu procedimento, o presente lançamento tributário não deve prevalecer, pois a Lei que garante alíquota zero para os alimentos previstos na NCM 19.02 também garante às NCMs 1901.20.00 e 1905.90.90 (NCMs identificadas pela Fiscalização como potencialmente aplicáveis ao produto sob análise), nos termos do art. 1º, inciso XVI da Lei nº 10.925/2004.

Defende, então, que os produtos classificados nos códigos NCM 19.02, 1901.20.00 e 1905.90.90 gozam de alíquota zero para a Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da classificação fiscal declarada na EFD Contribuições, no código NCM 19.02 ou nos códigos NCM 1901.20.00 e 1905.90.90.

#### **V.1.3.2 – Correta Classificação das Tortas**

Em relação às “tortas”, a interessada, considerando que no texto da posição 19.02 não há a indicação desses produtos, remete às notas do capítulo 19 e da seção IV (seguindo a RGI 1) para afirmar que: “a presença de carnes na composição das tortas não invalida a classificação na NCM 19.02”; não “há qualquer menção nas notas acima, referentes ao Capítulo 19, que exclua produtos tidos por aperitivo de serem classificados no referido Capítulo, ao contrário do alegado pela D. Fiscalização”.

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

Não obstante, entende que poderia, ainda, socorrer-se da RGI 3 c), que esclarece que, na impossibilidade de definição com base nas regras anteriores, deve ser aplicada a classificação na posição situada em último lugar na ordem numérica, e considerando que a posição 19.02 está em último lugar em comparação à posição 16.02, cabe classificar seus produtos na posição 19.02.

#### **Pedido**

Ao final, a Impugnante requer que seja julgada procedente a impugnação, cancelando-se os Autos de Infração impugnados.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve crédito tributário, conforme a ementa a seguir reproduzida:

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 30/04/2015 a 30/06/2015

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

**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 que entende serem sujeitos à alíquota zero devido à sua classificação na NCM.

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

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

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 30/04/2015 a 30/06/2015

**NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.**

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

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

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 30/04/2015 a 30/06/2015

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.**

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.**

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.

#### INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

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

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

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

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

#### INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BEM NO MERCADO EXTERNO. DIREITO DE CRÉDITO INEXISTENTE.

Na importação de bens, a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins deve ser aferida com base nas disposições do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004. Os dispêndios da pessoa jurídica importadora com serviços de transporte (frete) da mercadoria importada desde o local alfandegado até o local de entrega da mercadoria no território nacional (transporte nacional) não estão incluídos no valor aduaneiro da mercadoria, não podendo compor a base de cálculo dos créditos de que tratam os incisos I e II do caput do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

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

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

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

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

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

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

DEVOLUÇÃO DE VENDA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. EXISTENTE.

Somente gera direito ao crédito em relação à Cofins apurada por ocasião da saída da mercadoria a devolução de venda tributada no mercado interno.

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

Período de apuração: 30/04/2015 a 30/06/2015

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão, consoante petição acostada às fls. 7281-7470, por meio do qual, repisa os supracitados argumentos apresentados na impugnação.

**Preliminarmente**, aduz que houve ofensa ao art. 142 do CTN, uma vez que a Fiscalização apenas argumentou de maneira vazia que as aquisições da recorrente não seriam passíveis de creditamento, com a indevida inversão do ônus da prova, pois à Fiscalização cabe comprovar a incorreção dos procedimentos da recorrente na apuração dos créditos, de modo que não logrou êxito em determinar a matéria tributável dos autos de infração lavrados.

Afirma também que a Fiscalização desconsiderou a classificação realizada pela recorrente com base em presunções, sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto, bem como que jamais poderia a Fiscalização ter procedido ao lançamento para cobrança de PIS/Cofins em decorrência da reclassificação fiscal de diversos produtos na NCM, sem apresentar fundamentos técnicos amparados em laudos emitidos por pessoa especializada para amparar a autuação.

Por isso mesmo, defende que o lançamento é nulo, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para a apuração dos créditos tributários de PIS/Cofins e da falta de embasamento em laudo técnico. Assevera ainda que a Fiscalização deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, tendo-se limitado a indicar os textos da NESH que, supostamente, dariam guarida à desclassificação realizada.

Apresenta argumentos com vistas a **reverter as glosas** efetuadas pela Fiscalização concernentes aos seguintes créditos:

- (i) créditos presumidos dispostos na Lei 12.058/2009, na IN RFB 977/2009 e na IN RFB 1.911/2019; e créditos presumidos dispostos na Lei 12.350/2010 e nos arts. 5º e 6º da IN RFB 1.157/2011 (item IV.III.1.1 do Relatório Fiscal, subitens IV.III.1.1.1 e IV.III.1.1.2);
- (ii) créditos relativos a bens adquiridos para revenda sujeitos à alíquota zero;
- (iii) créditos relativos à aquisição de queijo prato;
- (iv) créditos relativos às aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo: açúcar e ferramentas e instrumentos de medição;
- (v) créditos relativos às aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo: serviços de repaletização, movimentação *cross docking*, locação de veículos, serviço de consultoria de eficientização de energia elétrica, serviços de manutenção industrial, serviço de transporte; serviços de armazenagem e, por último, outros bens e serviços;
- (vi) créditos relativos a fretes relativos às NBC 1 e 2 (item IV.III.1.2.4 do Relatório Fiscal);
- (vii) créditos sobre fretes após desembaraço aduaneiro para transporte de produtos com alíquota zero, suspensão das contribuições ou cujos créditos não foram admitidos;
- (viii) créditos relativos à devolução de vendas.

Contesta o critério de proporcionalização das glosas relativas a frete de produto com direito à apuração de crédito presumido, argumentando no sentido de que “existindo produtos transportados cujos créditos foram admitidos, forçoso concluir pela necessidade de admissão do valor integral dos créditos calculados sobre os serviços de frete, pois, ao cabo, o transporte viabilizou a transferência de insumos adquiridos, sendo, por essa razão, impossível reduzir parcela do crédito vinculado ao frete”.

Por fim, a recorrente se insurge contra a omissão de receita apurada pela Fiscalização em razão da reclassificação fiscal dos seguintes produtos: carnes temperadas, kits e produtos da posição 1902 da NCM (pães de queijo e tortas).

## VOTO

Conselheiro **Wagner Mota Momesso de Oliveira**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

#### **Preliminar – nulidade do auto de infração**

Conforme visto, a recorrente, **preliminarmente**, aduz que houve **ofensa ao art. 142 do CTN**, uma vez que a Fiscalização apenas argumentou de maneira vazia que as aquisições da recorrente não seriam passíveis de creditamento, com a **indevida inversão do ônus da prova**, pois à Fiscalização cabe comprovar a incorreção dos procedimentos da recorrente na apuração dos créditos, de modo que não logrou êxito em determinar a matéria tributável dos autos de infração lavrados.

Afirma também que a Fiscalização desconsiderou a classificação realizada pela recorrente com base em presunções, **sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico** para tanto, bem como que jamais poderia a Fiscalização ter procedido ao lançamento para cobrança de PIS/Cofins em decorrência da reclassificação fiscal de diversos produtos na NCM, sem apresentar fundamentos técnicos amparados em laudos emitidos por pessoa especializada para amparar a autuação.

Por isso mesmo, defende a recorrente que o **lançamento é nulo**, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para a apuração dos créditos tributários de PIS/Cofins e da falta de embasamento em laudo técnico. Assevera ainda que a Fiscalização **deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM**, tendo-se limitado a indicar os textos da NESH que, supostamente, dariam guarida à desclassificação realizada.

Sem razão a recorrente, uma vez que as infrações estão tipificadas de forma adequada e devidamente fundamentadas pela autoridade fiscal, com a delimitação dos fatos constatados e normas aplicáveis.

No que diz respeito à nulidade, cabe destacar que a legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, conforme art. 59 do Decreto 70.235/1972. No presente caso, não restam configuradas tais hipóteses.

Não houve nenhuma violação ao art. 142 do CTN, ao contrário, houve estrito cumprimento ao disposto no aludido artigo, de sorte que a autoridade fiscal corretamente constituiu crédito tributário mediante a lavratura dos autos de infração em questão.

Com vistas a verificar o cumprimento das obrigações concernentes à Cofins e à contribuição ao PIS/Pasep, a autoridade fiscal lavrou várias intimações no curso do procedimento de fiscalização, a fim de obter esclarecimentos e documentos necessários para a sua análise, notadamente para verificar a legitimidade dos créditos dessas contribuições escriturados pela recorrente e a classificação fiscal de determinados produtos, tendo, ao final, efetuado glosas de determinados créditos e a reclassificação fiscal de determinados produtos, com a apresentação

dos fundamentos de fato e de direito pertinentes, não havendo que se falar em nulidade dos lançamentos.

Ao contrário do entendimento da recorrente consignado no recurso voluntário, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, conforme art. 373 do Código de Processo Civil – Lei 13.105/2015.

Constata-se que no período sob fiscalização há escrituração de créditos das contribuições em apreço, com pedidos de ressarcimento e compensação efetuados pela interessada.

Assim, tratando-se de direito creditório, cabe à recorrente comprovar o crédito pleiteado mediante a apresentação de todos os documentos e esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal responsável pela análise desse suposto crédito, impondo-se a glosa dos créditos considerados ilegítimos pela autoridade fiscal.

Já no que diz respeito à reclassificação fiscal de determinados produtos, daí sim cabe ao autuante comprovar a irregularidade, de forma fundamentada, como ocorreu no caso sob análise.

Não há nenhum vício ou nulidade atinente à reclassificação fiscal levada a efeito pela Fiscalização, de modo que a Fiscalização aplicou corretamente a metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, conforme será abordado posteriormente, e a existência de laudos técnicos é dispensável caso a autoridade fiscal tenha todos os elementos e características necessárias do produto para verificar a sua classificação fiscal correta, de acordo com o Parecer Normativo Cosit/RFB n. 6, de 20 de dezembro de 2018, e conforme disposto no art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito:

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

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

(...) (destaque nosso)

Logo, rejeito a preliminar de nulidade dos autos de infração suscitada pela recorrente.

### **Créditos Presumidos dispostos na Lei 12.058/2009 e na IN RFB 977/2009 (IN 1.911/2019)**

Para apuração e aproveitamento do **crédito presumido** previsto na legislação acima descrita é necessário o cumprimento de todos os requisitos dispostos na legislação.

Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, a autoridade fiscal constatou o descumprimento de vários requisitos:

– **não houve qualquer exportação de bens classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM**, e que, assim, não há direito a crédito presumido relativo à aquisição de bois, porque, conforme art. 33 da Lei nº 12.058, este crédito é privativo das empresas “que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas à exportação”:

Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, **que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas a exportação**, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados nas posições 01.02 e 01.04 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) (destaque nosso)

– **a contribuinte adquiria carnes bovinas das posições 0201 e 0202 e as industrializava**, sendo enquadrada no disposto no **art. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009**, que vedava a apuração de crédito presumido para essa situação:

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica **que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput**. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

– **foram adquiridas carnes tributadas à alíquota zero**, que se enquadram na **Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso XIX, alínea “a”**, não sendo também possível haver créditos à alíquota de 1,65% para PIS/Pasep ou de 7,6% para a Cofins:

Art. 1º Ficam **reduzidas a 0 (zero)** as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS **incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno** de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

XIX - **carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves** e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi: (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

a) **02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1;** (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013) (...) (destaque nosso)

– em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977 (art. 513 da IN RFB nº 1.911, de 2019), **a contribuinte não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009**, e ainda incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: **realizou operação de venda de bens da posição 01.02**, com CFOP 5102, descrição “BOVINO DE LEITE BEZERRO”, “BOVINO DE LEITE BEZERRO (SEM REGISTRO)” e “BOVINO DE LEITE NOVILHA”, conforme os artigos a seguir transcritos:

#### **IN RFB 977/2009**

Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, utilizados como insumos na fabricação de produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0506.90.00, 0510.00.10, 1502.00.1, 4101.20.10, 4104.11.24 e 4104.41.30 da NCM, **destinados à exportação** ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Parágrafo único. A **apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada** às pessoas jurídicas que efetuem a **operação de venda dos bens referidos no inciso I do caput do art. 2º**.

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - **animais vivos classificados na posição 01.02** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); e (...) (destaques nosso)

Em razão dos motivos acima elencados, a autoridade fiscal glosou os mencionados créditos presumidos decorrentes de aquisição de carne.

A recorrente não contestou todas as constatações acima reproduzidas, se limitou a apresentar argumentos que não a exime do cumprimento dos aludidos requisitos. Importante registrar que basta o descumprimento de um requisito para glosar ou denegar crédito presumido.

A recorrente, por exemplo, não contestou a constatação da autoridade fiscal no sentido de que **não** houve exportação no período sob análise dos bens **classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM**, fato imprescindível para a apuração e escrituração do crédito presumido em questão, o que, por si só, já é suficiente para manter as glosas efetuadas pela Fiscalização.

Portanto, as glosas foram efetuadas em razão dos motivos acima discriminados e não tão somente porque “os produtos adquiridos por ela sujeitos ao crédito presumido seriam transformados, após um processo de industrialização, em bens cuja receita da venda estaria sujeita à suspensão da incidência das contribuições, por força do inciso II do artigo 2º da Instrução Normativa nº 977/2009”.

Quanto à vedação referente à venda de bois vivos, disposta no art. 5º, parágrafo único, da IN RFB 977/2009, a recorrente aduz que o crédito presumido apropriado não está vinculado a essas transações, bem como que não houve apropriação de crédito presumido com relação à totalidade de aquisição de bens classificados no NCM 01.02 (Lei nº 12.058/09), mas apenas da parcela adquirida que foi destinada à industrialização dos produtos cujos NCMs constam do artigo 5º das INs e que foram destinados à exportação.

Tais argumentos não merecem acolhida, conforme disposto expressamente no art. 5º, parágrafo único, da IN RFB 977/2009, basta que ocorra a mencionada venda para haver vedação à apropriação do crédito presumido.

#### **Créditos Presumidos da Lei 12.350/2010 e IN RFB 1.157/2011 (IN RFB 1.911/2019)**

Conforme já assinalado, em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB 1.157, de 2011, a recorrente incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo (vedação mantida no Inciso I do § 2º do art. 523 da IN RFB 1.911, de 2019): **realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 23.04, 23.06 e 23.09.90** sem tributação, bens estes listados nos incisos I a III do *caput* do art. 2º:

Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido** relativo às operações de aquisição dos produtos de que trata o art. 7º para utilização como insumo na produção dos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Parágrafo único. A **apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada** às pessoas jurídicas que efetuem a **operação de venda dos bens referidos nos incisos I a III do caput do art. 2º**.

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - **insumos de origem vegetal**, classificados nas posições **10.01 a 10.08**, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições **12.01, 23.04 e 23.06** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

II - **preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos** classificados nas posições **01.03 e 01.05**, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III - **animais vivos** classificados nas posições **01.03 e 01.05** da NCM; e (...)

No que diz respeito ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB 1.157, de 2011 (art. 526 da IN RFB nº 1.911/2019), a recorrente incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo, já que é notório que a recorrente 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 e no § 1º do art. 56 da Lei 12.350, de 2010:

Art. 6º As pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro real, poderão, na forma do art. 10, descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido** calculado sobre o valor de aquisição das mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, utilizadas como insumos em industrialização ou destinadas à venda a varejo.

Parágrafo único. **A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada** às pessoas jurídicas de que trata o **inciso III do caput do art. 3º**.

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança as vendas:

(...)

III - dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º, somente quando efetuadas por **pessoa jurídica revendedora ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM**. (destaques nosso)

A recorrente assevera que, diferentemente do alegado pela autoridade fiscal, o fato de os bens adquiridos estarem sujeitos à suspensão das contribuições não impede o aproveitamento dos créditos presumidos, existindo permissão expressa nesse sentido (artigos 7º, I e 8º da Instrução Normativa nº 977/2009).

Sem razão a recorrente, uma vez que a autoridade fiscal **não afirmou que não cabe crédito presumido na aquisição de bens em comento adquiridos com suspensão das contribuições**. Segue a fundamentação da autoridade fiscal constante do Relatório fiscal:

**Em resumo, todos** os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.350/2010 e IN RFB 1.157/2011 devem ser estornados porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes ou os produtos adquiridos estavam submetidos à alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do mencionado crédito conforme previsão legal supracitada e demonstrado acima.

Assim, para efetivar as alterações decorrentes da glosa dos créditos relativas à aquisição de bens tratados na IN RFB nº 1.157/2011, foi alterada a linha 7. Valor total dos ajustes de redução na planilha de apuração corrigida do arquivo de folha 548, conforme item **IV.III.1.3 Consolidação dos ajustes** adiante.

Conforme acima reproduzido, a autoridade fiscal apenas aduziu que **todos os valores creditados** relativos aos **bens tratados na Lei 12.350/2010 e IN RFB 1.157/2011** devem ser **estornados** porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da mencionada Instrução Normativa, e todas as condições para a suspensão estavam presentes ou os produtos adquiridos estavam submetidos à alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins. Já quanto ao **crédito presumido**, a autoridade fiscal assinalou que “não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do mencionado crédito conforme previsão legal supracitada e demonstrado acima”.

Registre-se, ainda, que a recorrente também não apresentou o controle diferenciado de estoques e de registro de créditos, previsto no art. 35 da Lei 12.058, de 2009, nos arts. 14 e 15 da IN RFB 977/2009, e nos artigos 13 a 15 da IN RFB 1.157/2011, sob a justificativa de que “não há como segregar as aquisições previstas nas IN” e que “tal controle é impraticável, na medida em que partes de um mesmo animal são destinadas tanto para a exportação como para o mercado interno”.

Ora, tal justificativa também não a exime da obrigação de apresentar controle diferenciado de estoques e de registro de crédito, previsto na legislação supracitada, cabendo à recorrente envidar todos os esforços para cumprir a aludida obrigação disposta na legislação para usufruir do crédito presumido, de sorte que tal descumprimento consiste em mais um motivo para manter as glosas de créditos presumidos em comento efetuadas pela autoridade fiscal.

Dessa forma, mantenho as glosas, estornos e ajustes efetuados pela Fiscalização acerca dos créditos presumidos em apreço, detalhadamente consignado no Relatório Fiscal dos autos de infração, às fls. 579-609.

#### **Glosa de crédito de aquisições de bens adquiridos para revenda – Bens Sujeitos à Alíquota Zero**

A recorrente aduz que os produtos adquiridos estão sujeitos à incidência de PIS/Cofins, mas a alíquota aplicável não implica dispêndio financeiro. Dessa forma, entende que os insumos adquiridos para a consecução das suas atividades sujeitos à alíquota zero não se subsomem ao artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e, portanto, devem tais aquisições ser integralmente consideradas para fins de creditamento.

Ademais, caso assim não se entenda, deve-se entender como no caso de bem adquirido com isenção, ou seja, somente não haverá direito a crédito sobre os bens ou serviços isentos quando estes forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços igualmente não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

Sem razão a recorrente.

O § 2º do art. 3º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02 vedam expressamente a tomada de crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da

contribuição. Assim sendo, não cabe a tomada de crédito de bens adquiridos e sujeitos à alíquota zero das contribuições em apreço.

A disposição legal acerca da isenção se aplica tão somente para o caso de isenção, não se estende à aquisição de produto sujeito à alíquota zero, conforme bem apontado pelo acórdão recorrido:

Todavia, excepcionalmente, para os casos de aquisição de bens e serviços **isentos, e somente neste caso**, as leis preveem que tal vedação somente se aplica ante a condição de os bens adquiridos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pelas contribuições; ficando, portanto, assegurado o direito ao crédito em relação a aquisição de bens ou serviços isentos no caso de estes serem revendidos ou aplicados em produtos ou serviços de cujas vendas resulte pagamento de contribuição.

De se ver que **quando quiseram vedar o direito e excetuar desta vedação, as leis o fizeram expressamente**. Da hipótese de vedação a créditos, as leis expressamente afastaram da regra geral o caso das operações de aquisições de bens e insumos submetidos à isenção, quando vinculadas às receitas tributadas; **silenciando em relação aos demais casos** - dentre os quais as aquisições de **bens sujeitos à alíquota zero** - aos quais, à evidência, se aplica a regra geral posta.

Assim é que **não tem cabimento a tentativa da interessada de estender aos casos de aquisições de insumos submetidos à alíquota zero o permissivo legal posto para os casos de isenção**. (destaque nosso)

Portanto, mantenho a glosa.

#### **Glosa de crédito de aquisições de queijo prato**

A recorrente afirma que o queijo prato listado nas planilhas sob a rubrica *Prato Fatiado Institucional e Prato Fatiado Sadia* é tributado, na medida em que passou por processo de industrialização e não mais faz *jus* à aplicação da regra de alíquota zero, bem como que o fato de os seus fornecedores terem indicado a ausência de tributação não tolhe seu direito ao creditamento.

Tais argumentos não merecem acolhida, uma vez que está expressamente disposto no art. 1º, inciso XII, da Lei 10.925/04 que o queijo prato está sujeito à alíquota 0%:

Art. 1º **Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas** da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

(...)

XII - **queijos** tipo mozzarella, minas, **prato**, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino; (Redação dada pela Lei nº 12.655, de 2012) (...) (destaque nosso)

Logo, mantenho a glosa.

### **Glosa de crédito de aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo**

O regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins surgiu, respectivamente, com a publicação da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, possibilitando ao contribuinte o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens e/ou serviços para a consecução de suas atividades empresariais.

Transcrevemos, a seguir, parte dos dispositivos das referidas leis que disciplinam o desconto de créditos relativos aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda no regime não-cumulativo de cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

Lei nº 10.637/2002

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Lei nº 10.833/2003

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Considerando que o legislador não estabeleceu uma definição expressa do termo “insumo”, a questão se tornou polêmica até 22/02/2018, data do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Segue a ementa do acórdão proferido pelo STJ:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Importante transcrever parte do voto da Ministra Regina Helena Costa, que fixou a tese que foi acordada pela maioria dos ministros ao final do julgamento:

(...) Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço,

constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

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

Dessa forma, infere-se que a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, mediante o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, apresentou as principais definições do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo STJ no julgamento do aludido Recurso Especial 1.221.170/PR. A ementa do parecer restou redigida nos seguintes termos:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

Consta expressamente no mencionado Parecer Cosit/RFB nº 05/2018 que são considerados insumos itens relacionados com a produção de bens ou com a prestação e serviços a terceiros, **de sorte que não abrange itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades**, conforme o trecho a seguir transcrito:

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), **a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.**

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.**

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água,

combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), **excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade** (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”). (...) (destaques nosso)

Logo, com base no aludido acórdão proferido pelo STJ é que devemos analisar, caso a caso, se o que se pretende considerar como insumo é, ou não, essencial ou relevante ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

Cabe registrar ainda que o teste de subtração, proposto pelo Ministro Mauro Campbell no sobredito julgamento do STJ, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”, pode ser utilizado como uma importante ferramenta na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo ou para a prestação de serviço.

Apresentamos a seguir os requisitos para caracterização de insumo nos termos delineados pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, de forma a facilitar a análise casuística de cada item:

| INSUMO – REQUISITOS                                                                            |    |                                                                         |                                                                                                                                                   |    |                     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----|-------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|---------------------|
| ESSENCIALIDADE                                                                                 |    |                                                                         | RELEVÂNCIA                                                                                                                                        |    |                     |
| Item do qual dependa, <u>intrínseca e fundamentalmente</u> , o produto ou o serviço:           |    |                                                                         | Item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, <u>integre o processo de produção</u> : |    |                     |
| Constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço | OU | Quando a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência | Seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva                                                                                                | OU | Por imposição legal |

Logo, consideraremos o conceito de insumo definido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, vale dizer, será aferido à luz dos critérios de **essencialidade** ou **relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo interessado.

A recorrente é uma empresa agroindustrial e comercial que tem como atividades econômicas, dentre outras: “1) a industrialização, comercialização, no varejo e no atacado, e exploração de alimentos em geral, principalmente os derivados de proteína animal e produtos

*alimentícios que utilizem a cadeia de frio como suporte e distribuição; II) a industrialização e comercialização de rações e nutrientes para animais; (...); IV) a industrialização, refinação e comercialização de óleos vegetais, gorduras e laticínios; V) a exploração, conservação, armazenamento, ensilagem e comercialização de grãos, seus derivados e subprodutos; (...); e, VII) a exportação e a importação de bens de produção e de consumo.”*

#### **Glosa de crédito referente à aquisição de açúcar**

A recorrente sustenta que a glosa das aquisições de açúcar deve ser cancelada, pois, conforme demonstrado no item IV.2.a do seu recurso, a existência de alíquota zero no caso concreto não obsta o direito ao creditamento, valendo-se a das mesmas razões lá aduzidas para requerer a exoneração dos créditos tributários.

A glosa deve ser mantida com base nos fundamentos aduzidos anteriormente, ou seja, há expressa vedação legal para cálculo de crédito das contribuições concernentes à aquisição de bens sujeitos à alíquota 0% (§ 2º do art. 3º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02).

Mantenho a glosa.

#### **Glosa de crédito referente à aquisição de ferramentas e instrumentos de medição**

A recorrente aduz que autoridade fiscal incorreu em evidente equívoco, o que será individualmente demonstrado, pois parte dos materiais que não foi considerada insumo foi adquirida para ser utilizada na manutenção de máquinas que integram o processo produtivo da Recorrente. Há também equipamentos utilizados na reposição de partes de máquinas que integram o processo produtivo da recorrente. Apresenta uma relação de bens, com um resumo da forma de sua utilização. Tal relação se refere aos seguintes bens:

- i) MEDIDOR DM-CL DIGIMED,
- ii) TERMOGRAFO (-)30-30°C RTP120 JONHIS,
- iii) TERMOHIGROMETRO DIG (-)50-70°C,
- iv) MEDIDOR MULTI FUNCAO LT300D ELETROSERT,
- v) MULTIMETRO DIG 179 FLUKE,
- vi) ALICATE 4702005 JARVIS,
- vii) ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3880 MINIPA,
- viii) ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3880 MINIPA,
- ix) ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3880 MINIPA,
- x) CHAVE LF1M/LB41YM KAP,
- xi) CHAVE KA1831114146 NIVETEC.

As chaves e os alicates consistem em ferramentas e, por isso mesmo, não configuram insumo, nos termos do decidido pelo STJ e conforme consta do Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018:

6. Nos autos do REsp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à **industrialização de produtos alimentícios**, postulava em grau recursal direito de apurar créditos

da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

“ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, **ferramentas**, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls. 110 do inteiro teor do acórdão)

(...)

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) **não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente** os seguintes itens: “gastos com veículos, **ferramentas**, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.

Sendo assim, me alinho à fundamentação acima consignada, e mantenho as glosas referentes às chaves e alicates acima discriminados.

Os demais produtos adquiridos consistem em **medidores de vazão e de tensão elétrica** utilizados em frigoríficos e em fábrica de rações, e **termômetros** utilizados no transporte de carga perecível, em incubatórios, fábrica de rações, frigoríficos e granjas, essenciais e relevantes para a atividade produtiva da recorrente.

Dessa forma, revento as glosas concernentes aos medidores e aos termômetros acima discriminados.

#### **Glosa de crédito de serviços que não se enquadram no conceito de insumo**

##### **Glosa referente a serviço de movimentação *cross docking***

O serviço contratado pela recorrente de **movimentação de *cross docking*** ocorre entre o centro de distribuição e o cliente, em ponto sem estocagem, segundo a recorrente “o serviço compreende basicamente o transbordo da carga (a retirada da mercadoria da carreta de centro de distribuição e transferência para os carros menores que fazem a entrega dos produtos nos clientes nos bairros das cidades)”.

Trata-se de serviço realizado após a conclusão da fase de produção dos bens, os quais estão, segundo a autoridade fiscal, “prontos, acabados, embalados com embalagem de apresentação e de transporte, mesmo há vários dias”.

Conforme decidido pelo STJ por meio do mencionado recurso especial, o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem, de sorte que os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção **não são considerados insumos**, salvo exceções relativas a itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzido possa ser comercializado.

Dessa forma, a rigor, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica **durante o processo de produção** de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda.

No entanto, no caso de obrigação imposta pela legislação para que o bem possa ser vendido em condições adequadas para o consumo, notadamente no caso de produtos alimentícios, ainda que já esteja finalizada a produção, o dispêndio referente a essa obrigação pode ser considerado insumo.

Há várias obrigações decorrentes da legislação que obrigam o monitoramento da temperatura de produtos alimentícios durante todo o período, desde a fabricação até a venda, como as contantes da Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Anvisa n. 216, de 15 de setembro de 2004, citada pela autoridade fiscal no Relatório Fiscal.

Assim sendo, entendo que o serviço de *cross docking*, além de otimizar a entrega dos bens produzidos aos clientes, tem a função precípua de cumprir a legislação citada pela recorrente, a qual exige a conservação dos produtos alimentícios (carne) em temperaturas adequadas.

Trata-se, portanto, de contratação de serviço essencial para manter a conservação do produto alimentício produzido pela recorrente até a entrega ao cliente, de modo que se caracteriza como insumo.

Dessa forma, **reverso todas as glosas concernentes a serviço movimentação *cross docking*.**

#### **Glosa referente à serviço de repaletização**

Quanto ao **serviço de repaletização**, a recorrente esclareceu que o serviço ocorre no armazém destinatário das mercadorias e que é uma troca de paletes “com o objetivo de maximizar a ocupação das carretas frigoríficas e containers, carregando o máximo possível em cada veículo, às vezes não é utilizado o mesmo padrão de altura de pallets que os armazéns de destino utilizam para armazenar os produtos. Em face disso, faz-se necessário repaletizar (trocar os pallets) na descarga das mercadorias nos armazéns destinatários para adequação de tamanho, qualidade e/ou resistência.”

Os paletes também são essenciais para o transporte e conservação dos produtos alimentícios, evitando o contato direto do produto com o chão. Além de essencial, há determinação disposta na legislação que obriga o seu uso para produtos alimentícios, como o item 4.7.6 da RDC Anvisa n. 216/2004:

4.7.6 As **matérias-primas, os ingredientes e as embalagens** devem ser armazenados sobre **paletes, estrados** e ou prateleiras, respeitando-se o espaçamento mínimo necessário para garantir adequada ventilação, limpeza e, quando for o caso, desinfecção do local. Os paletes, estrados e ou prateleiras devem ser de material liso, resistente, impermeável e lavável. (destaque nosso)

Há também o item 5.3.10 do Anexo I da Portaria n. 326, de 30/07/1997, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde (Regulamento Técnico sobre as Condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos):

5 – CONDIÇÕES HIGIÊNICO-SANITÁRIAS DOS ESTABELECIMENTOS PRODUTORES/INDUSTRIALIZADORES DE ALIMENTOS

OBJETIVO: Estabelecer os requisitos gerais/essenciais e de boas práticas de fabricação a que deve ajustar-se todo o estabelecimento com a finalidade de obter alimentos aptos para o consumo humano.

Requisitos Gerais para Estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos.

(...)

5.3- Edifícios e instalações:

(...)

5.3.10- Os insumos, matérias-primas e **produtos terminados** devem estar **localizados sobre estrados** e separados das paredes para permitir a correta higienização do local. (destaque nosso)

É incontroverso que os paletes são essenciais. Além de essenciais, há exigências veiculadas por meio de normas sanitárias que obrigam a sua utilização para o armazenamento e transporte de produtos alimentícios, o que permite considerá-lo como insumo mesmo após a finalização do processo de fabricação do produto destinando à venda.

Sendo os paletes considerados insumos, a sua troca posterior, vale dizer, serviço de repaletização, também deve ser considerada insumo.

Logo, **reverso todas as glosas** concernentes a **serviços de repaletização**.

**Glosa referente à locação de máquinas e veículos**

A autoridade fiscal glosou os **seguintes serviços**:

- i) SERVIÇO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICA;

- ii) SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;
- iii) SERVICO LOCACAO DE EMPILHADEIRA;
- iv) SERV HORA MAQUINA TRATOR 4X4 ACIMA100CV;
- v) SERVICO HORA MAQUINA PA CARREGADEIRA;
- vi) SERVICO GUINDASTE;
- vii) SERVICO GUINDASTE 30 TON, 60 TON, 70 TON e 120 TON.

A recorrente aduz que as **empilhadeiras** são utilizadas para movimentação de insumos e outros produtos, conforme contratos firmados entre ela e a empresa contratada, juntados aos autos às fls. 6367-7211. Os serviços contratados referentes à aluguel de **trator** e **máquina pá carregadeira** e **guindaste** também foram contratados para a movimentação de insumos e matéria prima dentro de estabelecimento e armazém.

Na peça recursal há a seguinte tabela:

|        |                                         |                                                                                                                            |
|--------|-----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 993948 | SERVICO HORA MAQUINA PA CARREGADEIRA    | Serviço utilizado na produção. A máquina Pá Carregadora é empregada para remover a lenha consumida na caldeira da fábrica. |
| 993948 | SERV HORA MAQUINA TRATOR 4X4 ACIMA100CV | Serviço utilizado na produção. Guindaste utilizado para mover itens.                                                       |
| 919475 | SERVICO GUINDASTE                       | Serviço utilizado na produção. Guindaste utilizado para mover itens.                                                       |
| 926761 | SERVICO GUINDASTE 30 TON                | Serviço utilizado na produção. Guindaste utilizado para mover itens.                                                       |
| 926769 | SERVICO GUINDASTE 50 TON                | Serviço utilizado na produção. Guindaste utilizado para mover itens.                                                       |
| 899566 | SERVICO GUINDASTE 60 TON                | Serviço utilizado na produção. Guindaste utilizado para mover itens.                                                       |
| 899568 | SERVICO GUINDASTE 70 TON                | Serviço utilizado na produção. Guindaste utilizado para mover itens.                                                       |
| 899570 | SERVICO GUINDASTE 120 TON               | Serviço utilizado na produção. Guindaste utilizado para mover itens.                                                       |

Também na peça recursal, à fl. 7358, a recorrente destaca que as empilhadeiras locadas são utilizadas em várias etapas do seu processo produtivo, conforme abaixo reproduzido, e conforme consta do laudo apresentado (fls. 1182, 1266, 1267, 1284, 1303, 1304 e 1547):

#### 3.5.4. Despaletização de garrafas

Garrafas de vidro de 200ml são recebidas em paletes contendo 2.975 unidades. Com uma **empilhadeira** manual, os técnicos operadores pegam os paletes de garrafas e os transportam até próximo ao piso de um elevador. Os paletes são posicionados na esteira do elevador, o qual é posteriormente acionado para elevar os paletes, de forma que as garrafas fiquem posicionadas no nível da esteira transportadora. Uma régua de transferência é acionada manualmente a fim de transferir as garrafas dos paletes para a esteira.

#### Equipamentos Operacionais

- ✓ **Empilhadeira de paletes**
- ✓ **Elevador de paletes**



Nos termos do art. 3º, IV, da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é possível o desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

No caso do inciso IV do art. 3º das Leis 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, exige-se apenas que os referidos bens sejam utilizados na “**atividade da empresa**”.

Da análise dos autos, infiro que as empilhadeiras, os tratores, as máquinas pá carregadeiras e os guindastes são utilizados nas atividades da empresa.

Há decisões da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho que firmaram o entendimento no sentido de que os **veículos de carga configuram verdadeiras “máquinas e equipamentos”**, como a **empilhadeira** e o **caminhão Munk (guindaste)**, **cabendo a apropriação de crédito** das contribuições sobre as despesas incorridas com o aluguel de tais bens, à luz do disposto no art. 3º, inciso IV, das Leis 10.867/02 e 10.833/03, conforme se infere da leitura conjunta dos acórdãos 9303-011.942, de 15/09/2021 (julgamento dos recursos especiais) e 9303-015.006, de 9/04/2024 (julgamento dos embargos de declaração).

No mesmo sentido, há os acórdãos 9303-011.407, de 15/04/2021 e 3201-009.427, de 24/11/2021.

Recentemente, em 16 de abril de 2024, foi proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho o acórdão 3402-011-770, cuja parte da ementa transcrevo a seguir:

**CRÉDITO. ALUGUEL DE GUINCHO, EMPILHADEIRA, GUINDASTE E CAMINHÃO MUNCK. CONCEITO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS X CONCEITO DE VEÍCULO. LOCAÇÃO/ALUGUEL VERSUS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.**

Para efeitos de concessão de créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins com base no **art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002**, a legislação faz distinção entre os conceitos de “máquinas e equipamentos” do conceito de “veículos”.

As **máquinas e equipamentos** que concedem o direito ao crédito **não são apenas aquelas classificadas na TIPI (NCM) nos capítulos 84 e 85**, que se refere a “máquinas e aparelhos”, pois **diversos bens classificados nos capítulos 86 e 87**, que se referem a “veículos”, bem como nos capítulos **88** (aeronaves) e **89** (embarcações), seja pela sua própria natureza ou pelo acréscimo de dispositivos e acessórios que alteram suas características básicas, **podem ser considerados incluídos no conceito de “máquinas”**, pouco importando se esse acréscimo forma um todo homogêneo ou se os dispositivos são intercambiáveis, desde que a operação de locação tenha sido do conjunto.

O direito creditório sobre o aluguel de máquinas e equipamentos não pode ser concedido com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, pois este dispositivo se refere a bens e serviços. O “aluguel de uma máquina” não é um bem, e o STF já decidiu, no julgamento do RE 626.706/SP (Tema 212 do STF - Incidência do ISS sobre locação de bens móveis), com repercussão geral, que é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviço, conforme a tese fixada.

Os **veículos que se encontram excluídos da hipótese de concessão de direito creditório** estabelecida no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 **são aqueles destinados exclusivamente ao transporte de passageiros ou misto de mercadorias e passageiros**, como picapes, camionetas, station wagons etc., posições 87.02 e 87.03 da NCM. (destaque nosso)

Dessa forma, considerando que as **empilhadeiras**, os **tratores**, as **máquinas pá carregadeiras** e os **guindastes** são utilizados nas **atividades da empresa**, cabe a apropriação de crédito das contribuições em questão atinentes à contratação desses serviços, com base no art. 3º, IV, da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Logo, **reverso as glosas** concernentes à contratação de:

- i) SERVIÇO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICA;
- ii) SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;
- iii) SERVIÇO LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRA;
- iv) SERV HORA MAQUINA TRATOR 4X4 ACIMA100CV;
- v) SERVIÇO HORA MAQUINA PA CARREGADEIRA;
- vi) SERVIÇO GUINDASTE;
- vii) SERVIÇO GUINDASTE 30 TON, 60 TON, 70 TON e 120 TON.

**Serviço de Consultoria**

A recorrente assevera que os créditos relativos aos serviços de consultoria de efficientização de energia elétrica também foram glosados sob a alegação de que tais despesas não se enquadrariam no conceito de insumos, como a glosa referente a “SERVICO ASSISTENCIA TECNICA ENGENHARIA”.

Sustenta que a consultoria em questão é vinculada à produção de margarina e outras gorduras e se presta ao monitoramento de energia nos contêineres antes da realização da exportação das mercadorias, se refere ao custo de energia cobrado por dia em um *container* que é exportado.

Entendo que a contratação dessa consultoria de efficientização de energia elétrica não se caracteriza como essencial ou relevante para o processo produtivo da recorrente, razão pela qual não pode ser considerada como insumo.

Ademais, conforme consignado no acórdão recorrido, “pela explicação da contribuinte, tal serviço de consultoria ocorreria somente após o processo produtivo da margarina”.

Logo, mantenho as glosas referentes a serviços de consultoria de efficientização de energia elétrica, inclusive “SERVICO ASSISTENCIA TECNICA ENGENHARIA”.

### Serviços de Manutenção

A autoridade fiscal glosou créditos das contribuições em tela concernentes a **diversos serviços** contratados pela recorrente, conforme discriminado na planilha denominada “GLOSAS 02-trim 2015” (fl. 546).

A recorrente defende a manutenção de créditos concernentes à contratação dos seguintes serviços: **(i)** *consultoria técnica em meteorologia e avaliação*; **(ii)** *fornec certif de calibração*; **(iii)** *calibração luxímetro*; **(iv)** *medição de energia e manutenção do instrumento de medição*; **(v)** *calibração micropipeta (manutenção máquina em centro produtivo)*; **(vi)** *ultrassom em vasos de pressão*; e **(vii)** *Luxímetro 0-20000lux*.

Sustenta que para executar suas atividades, o local de produção, os equipamentos e as máquinas precisam de frequente manutenção, para que a fabricação de seus produtos seja realizada sem interrupção e na qualidade exigida.

É cediço que os bens e serviços utilizados na **manutenção de bens do ativo imobilizado** diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros **podem ser considerados insumos**.

No entanto, a recorrente não explicou nem comprovou, de forma detalhada, do que se trata cada um dos serviços contratados e como foi aplicado na suposta manutenção de seus bens do ativo imobilizado ou no seu processo produtivo.

Considerando que os créditos em comento foram glosados pela Fiscalização, uma vez que não foram considerados insumos, cabe à recorrente evidenciar a legitimidade desses créditos, conforme já assinalado neste voto.

Ademais, apenas o segundo serviço discriminado pela recorrente na sua peça recursal (“fornec certif de calibração”) foi objeto de glosa pela autoridade fiscal, conforme se infere do exame da aludida planilha GLOSAS 02-trim 2015.

Logo, mantenho as glosas.

#### **Glosa referente a serviço de transporte coleta**

A autoridade fiscal glosou crédito referente à contratação de “SERVICO TRANSPORTE COLETA” porque tal serviço contratado não se amolda ao conceito de insumo.

A recorrente não comprovou a natureza do serviço em questão, sobretudo com a apresentação do **contrato de prestação de serviço**, por meio do qual seria possível verificar a natureza do serviço prestado, apenas se limitou a afirmar que “os serviços de transporte são necessários para o processo produtivo da recorrente, uma vez que tratam da movimentação dos bens que estão em processo de fabricação entre os distintos estabelecimentos da Recorrente. de serviço”.

Diferentemente do alegado pela recorrente, não há nada no laudo apresentado que especifique a natureza do serviço prestado, há apenas, conforme informado na peça recursal, menção à utilização de “carrinho de transporte de insumo”, o que é insuficiente para comprovar a natureza do serviço contratado e especificado como “SERVICO TRANSPORTE COLETA”.

Dessa forma, mantenho a glosa referente à contratação de “SERVICO TRANSPORTE COLETA”.

#### **Glosas referentes a demais bens e serviços**

Na peça de **impugnação**, a ora a recorrente asseverou que os demais bens e serviços cuja natureza de insumo não foi reconhecida devem ter seus créditos reconhecidos, são relevantes e/ou essenciais, portanto, têm a natureza de insumo.

No entanto, não especificou o bem adquirido ou o serviço contratado sobre o qual pretende que seja revertida a glosa de crédito das contribuições em comento efetuada pela autoridade fiscal, apenas se limitou a apresentar uma afirmação genérica, pleiteando o reconhecimento creditório concernente a todos os demais bens e serviços.

É cediço que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação, restando **preclusa sua alegação em recurso voluntário**, conforme disposto nos artigos 16, inciso III, 17 e 25, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

A contestação de cada glosa deve ser expressamente apresentada na impugnação para análise e julgamento pela instância de piso, sob pena de **preclusão**, bem como para obstar a **supressão de instância**.

A **DRJ**, por sua vez, **não acolheu a pretensão** da então impugnante, uma vez que “no Relatório Fiscal inexistia tal item, não tendo a impugnante nem mesmo identificado a quais bens e serviços estaria especificamente a se referir, de modo que é impossível se avaliar os critérios de essencialidade e relevância necessários para a caracterização de bens e serviços como insumos no processo produtivo da autuada”.

Na **peça recursal**, a recorrente aduz que os bens e serviços “são o todos aqueles não mencionados anteriormente no item IV.4.”, e, como exemplo, cita: serviço de motoboy/entrega *express*; serviço de avaliação; internet; serviço de seguro de móveis; serviço de hospedagem; licença de software; serviço de conserto ar-condicionado; serviço de reforma de móveis e taxa condominial de sala comercial. Ademais, assim como na impugnação, não evidenciou a essencialidade ou a relevância de nenhum dos serviços acima especificados.

Considerando que não houve contestação expressa de cada glosa efetuada pela autoridade fiscal na impugnação, tenho que ocorreu a preclusão, razão pela qual **não conheço deste ponto do recurso**.

Logo, não conheço dessa parte do recurso referente às glosas de demais bens e serviços.

#### **Glosas de créditos referentes a fretes relativos às NBC 1 e 2 e glosas de créditos sobre fretes após desembaraço aduaneiro**

Conforme consta do Relatório Fiscal, esse ponto se refere a glosas de créditos calculados sobre fretes relativos à **NBC 1 – Aquisição de bens para revenda** e à **NBC 2 – Aquisição bens utilizados como insumo – Aq. Mercado Interno**.

Segundo a Fiscalização, “o valor do frete está incluído no custo de aquisição dos bens e deve receber o tratamento que for dado ao bem transportado. Se este teve direito a creditamento, então o frete deve ser somado ao preço e terá direito a crédito na mesma alíquota do bem adquirido. Caso contrário, se o bem não for admitido, o frete também não será”.

Foram glosados créditos apurados sobre despesas com fretes relativos a transporte de insumos não sujeitos à tributação das contribuições em apreço, conforme dispõe o § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Entendeu a autoridade administrativa que o crédito relativo a frete somente seria possível quando o insumo transportado também gerasse direito a crédito e desde que o pagamento do frete coubesse ao comprador.

Portanto, uma vez que os produtos adquiridos, discriminados na planilha juntada à fl. 546, denominada **GLOSAS DE FRETES 02-2015** (notadamente **carne, açúcar, milho, leite** etc.) não ensejam, segundo a autoridade fiscal, pagamento das contribuições em tela, em face da aplicação da alíquota zero ou porque sujeitas à apuração de crédito presumido, as despesas de frete relativas ao transporte de tais produtos não gerariam direito a crédito.

A autoridade fiscal **ainda glosou** créditos relativos a **bens importados**, conforme a fundamentação constante do Relatório Fiscal (fl. 627) a seguir reproduzida:

Quanto ao frete de entrada das importações, do ponto alfandegado de desembarço aduaneiro até os estabelecimentos da contribuinte, não há base legal para o creditamento. Aos bens importados não se aplicam as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que taxativamente excluem os bens importados, a rigor do § 3º do art. 3º: “§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação: I - aos bens e serviços **adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País**”.

Assim, o crédito relativo aos bens importados é regulamentado pela Lei nº 10.865/2004 que, conforme o § 1º do seu art. 15, permite o crédito apenas em relação ao valor efetivamente pago na importação de bens, o que **não inclui o frete após o desembarço** até a entrada no estabelecimento da empresa: “§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em **relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei**.”

Isto posto, o crédito encontrado na EFD-Contribuições relativo a fretes vinculados a notas fiscais de entrada de importações foi glosado.

Registre-se que foram glosados, pela autoridade fiscal, créditos referentes a **bens importados** e não somente a **insumos importados**.

O resultado das glosas consta da tabela consignada pela autoridade fiscal no Relatório Fiscal (fl. 627), conforme a seguir reproduzido:

O resultado está resumido abaixo, em valor das contribuições, cujas correções serão efetivadas alterando as linhas de ajuste das contribuições correspondentes na planilha de apuração corrigida da EFD-Contribuições.

| GLOSA DE FRETES                                                      |                   |                   |                   |
|----------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| PIS - VALOR DA CONTRIBUIÇÃO A EXCLUIR DO CRÉDITO                     | Abril             | Maio              | Junho             |
| Fretes de Açúcar quando o crédito do açúcar foi glosado              | 1.131,46          | 1.594,23          | 832,49            |
| Fretes com crédito ordinário glosado e admitido cré. Presumido       | 46.942,21         | 63.901,07         | 88.300,71         |
| Fretes de carne. Todo o crédito de carne foi glosado. Ver relatório. | 2.572,97          | 4.218,61          | 5.031,41          |
| Fretes de entrada de Importações                                     | 198,07            | 424,23            | 115,51            |
| <b>Total</b>                                                         | <b>50.844,71</b>  | <b>70.138,14</b>  | <b>94.280,11</b>  |
|                                                                      |                   |                   |                   |
| COFINS - VALOR DA CONTRIBUIÇÃO A EXCLUIR DO CRÉDITO                  | Abril             | Maio              | Junho             |
| Fretes de Açúcar quando o crédito do açúcar foi glosado              | 5.211,56          | 7.343,13          | 3.834,51          |
| Fretes com crédito ordinário glosado e admitido cré. Presumido       | 216.218,67        | 294.332,20        | 406.718,41        |
| Fretes de carne. Todo o crédito de carne foi glosado. Ver relatório. | 11.851,27         | 19.431,18         | 23.174,96         |
| Fretes de entrada de Importações                                     | 912,31            | 1.954,01          | 532,03            |
| <b>Total</b>                                                         | <b>234.193,81</b> | <b>323.060,53</b> | <b>434.259,91</b> |

A recorrente não concorda, aduz que as glosas são improcedentes pelas seguintes razões: “(i) o critério de proporcionalização utilizado pela Autoridade Fiscal é inválido, pois leva em consideração o valor dos bens glosados em comparação ao valor total do frete, sendo sabido que o valor do frete é calculado em função da massa e volume dos bens transportados; (ii) não há vinculação entre o destino dos créditos calculados sobre os fretes e dos produtos transportados, e, além disso, a reversão das glosas dos bens transportados deve resultar no cancelamento das glosas de créditos calculados sobre fretes; e (iii) os fretes contratados após o desembaraço aduaneiro têm a natureza de insumos e geram créditos”.

A DRJ confirmou o entendimento da autoridade fiscal e manteve as glosas efetuadas por ela.

Inicialmente, quanto ao critério de “proporcionalização” utilizado pela autoridade fiscal para efetivar as glosas de créditos referentes ao frete, entendo que está correto e coerente com a fundamentação utilizada para a glosa, conforme bem pontuado pela DRJ:

A impugnante, inicialmente, contesta o critério de “proporcionalização” utilizado pela Autoridade Fiscal na glosa de fretes. Afirma que o critério é “arbitrário e distorcido que não está previsto na legislação”; é, portanto, “inválido”, pois “leva em consideração o valor dos bens glosados em comparação ao valor total do frete, sendo sabido que o valor do frete é calculado em função da massa e volume dos bens transportados”.

Tal argumento, entretanto, não afasta a legitimidade do procedimento fiscal.

Não se discute aqui a forma de determinação do preço do serviço informada pela interessada. Todavia, note-se que não há como saber se o valor dos fretes na aquisição de bens de fato foi “calculado em função da massa e volume dos bens transportados” ou se somente por volume e distância ou se somente por distância ou se por qualquer outra forma.

Mas o importante que há que se ter em conta é que uma vez formado o preço do frete, seja de que forma for, este passa a ser considerado como integrante do valor de aquisição do bem transportado e, por assim ser, pode ser levado a compor a base de cálculo do crédito tomado pelo contribuinte; crédito este, cabe desde já salientar, tomado não a título de aquisição de serviço utilizado como insumo, mas de aquisição de bem utilizado como insumo.

E, em assim sendo, uma vez que o bem adquirido não se mostra apto a gerar crédito, o serviço de frete deste produto também não se mostra apto a gerar crédito, razão pela qual há que ser glosado na medida em que o bem glosado também o foi.

Ocorre que, mesmo que fosse possível confirmar que a forma alegada pela interessada foi a de fato utilizada, não se verifica, a partir dos autos, que haja como identificar os bens transportados em cada operação de frete, o que impossibilita identificar, para cada operação de frete, quais operações de aquisição de bens foram glosadas.

Portanto, em não sendo essa vinculação do preço do frete de aquisição ao bem transportado feita de forma direta pela interessada, não se tem como “arbitrário e distorcido” o critério adotado pela autoridade fiscal, mas mostra-se correta a glosa do frete de forma proporcional à glosa dos bens transportados. De outro turno, não se considera razoável e necessário que a legislação de regência das contribuições viesse a cuidar de matéria tão específica como essa, ainda mais considerando que, como veremos na sequência, nem mesmo prevê a possibilidade de tomada de crédito a partir de fretes na aquisição.

Por conta disso, tem-se como coerente e lógica a forma de apuração dos valores dos fretes glosados pela autoridade fiscal.

Observe-se, por fim, que não se está aqui a afirmar que o critério da fiscalização não poderia ser afastado. Destarte, caso a interessada tivesse logrado vincular de forma adequada, clara e legítima o crédito gerado a partir de cada operação de frete (glosado) a cada operação de aquisição (glosada) do bem transportado, tal demonstração até poderia afastar o critério adotado pela fiscalização. Porém, em assim não fazendo a interessada e tão somente limitando-se a reclamar sem nada trazer para comprovar o seu direito ao crédito, tem-se como correto o procedimento fiscal.

Sendo assim, nesse ponto, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal para efetuar as glosas em questão.

Já quanto ao mérito das glosas de créditos efetuadas pela autoridade fiscal, referentes ao **frete** de aquisições de mercadorias para revenda, de insumos e de produtos importados, adianto que não concordo com a fundamentação, conforme a seguir delineado.

O inciso II, do § 2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 assim dispõem:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

A disposição normativa acima transcrita impede o creditamento **em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, mas **não veda** o direito a crédito sobre **os serviços de transporte tributados e efetuados com bens desonerados**. Vedar a possibilidade de crédito no frete tributado alegando desoneração da mercadoria ou insumo transportado violaria o princípio da não-cumulatividade da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

Vale destacar a ementa e parte do voto do então conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (acórdão nº **9303-012.687**, sessão de 08/12/2021):

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

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

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. **GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.**

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição** (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, **não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal**. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

(...)

Entendo que a interpretação dada pela autoridade fiscal, no sentido de **dar o mesmo tratamento do produto transportado ao frete, não seria a mais recomendada para o caso em análise**, considerando a previsão legal que trata do direito ao creditamento. O comando normativo acima transcrito (inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003) **impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da**

**contribuição, mas não veda o direito a crédito sobre os serviços de transporte tributados efetuados com bens desonerados.** E vedar a possibilidade de crédito no frete tributado pela alegação de desoneração da mercadoria/insumo transportada violaria o princípio da não-cumulatividade para o PIS e COFINS.

Na aquisição de **mercadorias para revenda** ou de **insumos para a produção**, o preço pago pelo adquirente **pode incluir a entrega em seu estabelecimento ou não**, nesse caso ficando por sua responsabilidade a contratação do serviço de transporte junto a outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ter a destinação prevista (**revenda, estoque ou produção**). **O serviço de transporte, o frete, é tributado pelo PIS e COFINS, enquanto receita da transportadora.** Ainda que tal dispêndio faça parte do custo de aquisição da mercadoria/insumo, tal contratação é **uma operação autônoma em relação a aquisição do item transportado, e não há previsão legal para impedir o creditamento, em caso de ser receita tributável pelo prestador.**

Portanto, **por inexistência de vedação legal, há de se admitir o direito ao crédito sobre os dispêndios com fretes tributados na aquisição dos insumos/mercadorias desonerados.**

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. (destaques nosso)

Há vários precedentes deste Conselho, inclusive **tendo como parte a ora recorrente**, e também para o caso de **frete referente à aquisição de insumo submetido à apuração de crédito presumido da agroindústria**, conforme parte do caso sob análise, consoante as ementas a seguir transcritas:

Acórdão nº 3201-010.495, sessão de 27/04/2023

**CRÉDITO. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUBMETIDOS AO CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. POSSIBILIDADE.**

Por se tratar de **serviços de transporte despendidos durante a aquisição de insumos** a serem aplicados na produção, ainda que se referindo **a insumos submetidos à apuração do crédito presumido da agroindústria**, **admite-se o desconto de crédito da contribuição**, observados os demais requisitos da lei.

Acórdão nº 9303-013.976, sessão de 12/04/2023

**CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE (AUTÔNOMO). NÃO CUMULATIVIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE, DESDE QUE NÃO HAJA VEDAÇÃO LEGAL.**

O inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem as contribuições não cumulativas, garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II do § 2º do art. 3º). Tal exceção, contudo, **não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo adquirente dos produtos sujeitos à alíquota zero ou com suspensão**, desde que o frete tenha

sido efetivamente onerado pelas contribuições, e que não haja vedação leal a tal tomada de crédito. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo adquirido e do frete a ele relacionado, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago a pessoa jurídica, na situação aqui descrita.

Acórdão nº 9303-013.854, sessão de 16/03/2023

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.**

Os **fretes de aquisição de insumos** que tenham sido **registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido**, e **submetidos a tributação** (portanto, fretes que **não** tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) **podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado**. No caso de **crédito presumido**, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, **havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito** (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Acórdão nº 3402-009.898, sessão de 27/09/2022

Recorrente: **BRF S/A**

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

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

**CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM CRÉDITO PRESUMIDO.**

Os custos com **fretes** sobre a **aquisição de produtos tributados à alíquota zero e com crédito presumido** geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Acórdão nº 9303-012.322, sessão de 17/11/2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005 (...)

PIS. **NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA DESONERADA. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.**

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da

aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao **frete pago pelo comprador dos insumos desonerados**, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os **regimes de incidência distintos**, do **insumo** (sujeito ao **crédito presumido da agroindústria**, sendo **insumos desonerados das contribuições** e adquiridos de **pessoas físicas e/ou de cooperativas de produtores rurais**) e do **frete (tributável)**, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. Portanto, **há direito ao creditamento dos gastos com frete de insumos desonerados**. A **essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo** existe em face da **essencialidade do próprio bem transportado**, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

Acórdão nº 3402-009.035, sessão de 08/11/2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS. SERVIÇO QUE SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMOS. **INADEQUAÇÃO DO RACIOCÍNIO DE QUE O ACESSÓRIO SEGUE O PRINCIPAL. O REGIME DE CRÉDITO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO É O MESMO DA MERCADORIA TRANSPORTADA.**

Os **créditos de frete de insumos**, contratados pela Recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser apurados com as alíquotas básicas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **independente do regime a que se submetem os insumos transportados.**

Entendo que os custos com fretes sobre a aquisição de insumos tributados à alíquota zero e de produtos sujeitos à apuração de crédito presumido, prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito a crédito das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, na forma prevista pelo artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que tais serviços são independentes do regime a que se submete o insumo transportado.

O mesmo raciocínio se aplica aos fretes referentes às aquisições de mercadorias para revenda.

Recentemente a 3ª Turma da CSRF deste Conselho aprovou a **Súmula CARF nº 188**:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Assim sendo, cabe a apropriação de crédito das contribuições em questão calculados com base nos valores de fretes referentes à aquisição de **insumos sujeitos à alíquota 0% e de insumos sujeitos à apuração de crédito presumido**, desde que tais serviços contratados sejam registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Importante ressaltar que a Receita Federal do Brasil, há pouco tempo, consolidou as normas relativas à apuração, cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do PIS/Pasep, Cofins, PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação por meio da publicação da Instrução Normativa (IN) RFB 2121/2022, revogando a IN RFB 1911/2019. Dentre as modificações, há disposição atinente ao direito de fretes de insumos tributados à alíquota zero, com tributação suspensão ou não incidência, conforme a seguir transcrito:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

**§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:**

(...)

**XVIII - frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência; (destaque nosso)**

Quanto à glosa de frete referente à aquisição de **produto importado** pela recorrente, aplica-se o mesmo raciocínio. Vale dizer, **se o produto importado for considerado insumo**, o transporte do porto até o seu estabelecimento, contratado junto a estabelecimento nacional, constitui custo de aquisição do insumo, havendo direito à apropriação de crédito das contribuições em comento, mesmo se o insumo estava sujeito à alíquota zero, em razão da distinção dos regimes de incidência das contribuições do frete e do insumo, de sorte que o frete deve ser analisado de forma independente do insumo transportado.

Dessa forma, uma vez comprovada a assunção, pela recorrente, dos gastos relativos ao frete dos **insumos importados**, desde o porto até o seu estabelecimento industrial, **devem ser revertidas a glosas efetuadas pela Fiscalização**.

Por tais razões, **reverso as glosas** de créditos das contribuições em tela referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições, bem como as glosas referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos, inclusive importados, sujeitos à

alíquota zero e de insumos sujeitos à apuração de crédito presumido, desde que, em atenção à aludida súmula, tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

### **Glosa de créditos de devolução de vendas**

A autoridade fiscal, no que diz respeito à devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa, aduz que o direito a creditamento é do valor das contribuições apuradas por ocasião da saída da mercadoria. Caso a saída tenha sido beneficiada com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência, nada haverá a ser creditado. Assim, só geram direito a creditamento, de fato, as vendas tributadas no mercado interno. Caso existam devoluções de vendas não tributadas no mercado interno ou de exportações não há direito a creditamento algum porque não houve tributação quando da venda.

Dessa forma, foi necessária a reclassificação, realizada pela autoridade fiscal, dos créditos referentes à devolução de vendas, uma vez que não há possibilidade destas devoluções serem admitidas com **CST 56 – Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação**, que geraria crédito de mercado interno tributado, mercado interno não tributado e de exportações, pois estas devoluções com direito a crédito referem-se, todas elas, **a vendas no mercado interno e vinculadas a receitas tributadas**. Assim, o CST correto para este caso é o **50 – Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno**, porque estas operações não são comuns a mais de um tipo de receita, sendo vinculadas apenas à receita tributada no mercado interno, gerando apenas créditos do tipo 101 – *Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno – Alíquota Básica*.

A recorrente, na peça recursal, afirma que “como os créditos foram apurados de maneira proporcional e não mediante alocação direta, a Recorrente entende que a reclassificação é indevida, devendo ser mantido o CST original”.

Sem razão.

Correta a reclassificação efetuada pela Fiscalização, uma vez que a devolução de vendas tributadas no mercado interno vinculadas a receitas tributadas devem ser escrituradas com o CST 50 - *Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno*, já que são vinculadas tão somente a receitas tributadas no mercado interno.

Logo, mantenho a reclassificação efetuada pela autoridade fiscal concernente a créditos decorrentes de devolução de vendas.

### **Omissão de receitas decorrentes da indevida classificação dos produtos na NCM**

Conforme destacado pela autoridade fiscal, “a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da

Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/TIPI-1), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh)”.

Destaca a Fiscalização que **o texto das Nesh vigente à época dos fatos**, de autoria do Comitê do Sistema Harmonizado do Conselho de Cooperação Aduaneira, foi aprovado pela **Instrução Normativa (IN) RFB 807/2008**, com as alterações da **IN RFB 1.260/2012**, por expressa delegação, e é parte integrante da **Convenção Internacional Sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias**.

A respeito das normas aplicáveis à classificação fiscal de mercadorias, a Fiscalização assim consignou no Relatório fiscal:

(...)

A RGI/SH 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo.

Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das **Notas de Seção e de Capítulo** e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes (RGI/SH 2 a 5). A RGI/SH 6, por sua vez, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições, entendendo-se que **apenas são comparáveis subposições do mesmo nível**.

De acordo com a Regra Geral Complementar (RGC-NCM 1), as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, “mutatis mutandis”, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

À época dos fatos, era vigente a Resolução Camex nº 94, de 08/12/2011, que alterou a NCM.

A contribuinte foi intimada pelo item 4 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB a apresentar a lista de ingredientes e aditivos de cada produto das posições 0207 e 1902 da NCM, assim como dos kits classificados no capítulo 02.

*4) Apresentar a lista de INGREDIENTES e ADITIVOS que consta da embalagem de cada produto, conforme Anexo da Instrução Normativa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nº 22/2011, item 6.2, ou conforme art. 443 do Decreto 9.013/2017, para todos os produtos que a contribuinte comercializou no período com classificação na NCM nas posições 0207 e 1902 e também para todas as carnes temperadas e conjunto de produtos agrupados conhecidos por kits que classificou em outras posições no capítulo 02 da NCM. No caso dos kits,*

*informar também os componentes e seus ingredientes, quando for o caso e suas classificações fiscais.*

Em 11/10/2019 (fls. 193 e 239) respondeu anexando o arquivo da folha 239 com os ingredientes solicitados e com relatórios de classificação fiscal anexados nas folhas 206 (carne bovina), 214 (carne de frango ou peru) e 231 (carne suína).

Constatado que foram comercializadas mercadorias sobre as quais não havia informação dos ingredientes, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal, TDPF-F nº 09.2.01.00-2020- 00081-1, item 3, que foi respondido nas fls. 304 e seguintes e a lista de ingredientes foi anexada na folha 348. O item 1 da mesma intimação questionou a razão de classificar os produtos constantes do arquivo anexado na folha 301 nas posições utilizadas.

Infere-se que a autoridade fiscal seguiu corretamente as normas aplicáveis à classificação fiscal de mercadorias, notadamente as regras da Nesh (*Notas Explicativas do Sistema Harmonizado*), as quais são parte integrante da Convenção Internacional Sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Passamos a analisar a reclassificação efetuada pela autoridade aduaneira referente a determinados produtos.

#### **Reclassificação fiscal levada a efeito pela autoridade aduaneira referente a carnes temperadas**

A autoridade fiscal, tendo em vista as respostas apresentadas pela recorrente, considerou que as **carnes temperadas** não se classificam no **capítulo 2 - Carnes e miudezas, comestíveis** da NCM (*Nomenclatura Comum do Mercosul*) e sim no **capítulo 16 - Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos**.

Apresenta tabela com discriminação das carnes em apreço, contendo informações extraídas das NF-e (notas fiscais eletrônicas) emitidas pela recorrente, referentes: **i)** ao código NCM informado, **ii)** código da mercadoria, **iii)** descrição da mercadoria e **iv)** valores (separados por mês: abril de 2015, maio de 2015 e junho de 2015). Reproduzimos, como exemplos de descrição da mercadoria em questão (**carnes**) extraídas das NF-e, as seguintes descrições:

- 1) *PERNIL TEMP VINHO ESPUM CONG SADI 12KG;*
- 2) *PERNIL S/OSSO TEMPER SADIA CX 8,5 KG FS;*
- 3) *LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SADIA 1,32KG;*
- 4) *PICANHA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL;*
- 5) *PERNIL TEMPERADO CONGELADO SADIA;*
- 6) *COSTELA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL;*
- 7) *FMF010 FILE MIGNON SUINO TEMP PERD 10KG;*
- 8) *HD017 CHESTER DESOSS CONG PERD CX 17KG;*
- 9) *HFP17 CHESTER INT CONG PESTO PERD 17KG;*
- 10) *FRANGO INT ESPEC TEMP CONG SADI SUPRE FS;*
- 11) *CARCACA FGO.DESSADA TEMPERADA;*

- 12) *PEITO FRANGO TEMP CONG REV MI;*
- 13) *SOBRECOXA C/OP FGO TEMP CON AS FAC SD;*
- 14) *COXA C/OP FGO TEMP CONG ASSA FACIL SD;*
- 15) *COXINHA E MEIO DA ASA TEMP SADIA 1KG;*
- 16) *FGO A PASSARINHO TEMP CONG SADIA PT 1KG;*
- 17) *FILEZINHO PEITO TEMP FGO SADIA 1KG;*
- 18) *PERU INTEIRO TEMP INSTITUCIONAL;*
- 19) *PERU SABOR MANTEIGA COM ERVAS.*

Relata a autoridade fiscal que a recorrente apresentou entendimentos sobre a classificação fiscal de carne com a conclusão no sentido de que as carnes temperadas se classificam no capítulo 02, bem como que **não** está vinculada à classificação proposta.

Destaca que as carnes em questão utilizam **temperos e conservantes**.

Fundamenta a reclassificação para o capítulo 16 da seguinte forma:

**A correta classificação fiscal das mercadorias segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante na Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 94, de 08 de dezembro de 2011, não depende apenas da mercadoria ser ou não “in natura”, sendo necessário levar-se em conta todas as regras de classificação previstas na legislação.**

(...)

Os produtos classificados na posição 02.02 deviam ser comercializados com alíquota zero de PIS e COFINS, por força do disposto na Lei 10.925/2004, inc XIX, “a”, com a redação dada pela MP 609, de 08/03/2013, convertida na Lei 12.839/2013, vigente à época dos fatos.

Já os produtos classificados nas posições 02.03 e 02.07 deviam ser comercializados com alíquota zero de PIS e COFINS, por força do disposto na Lei 10.925/2004, inc XIX, “b”, com a redação dada pela MP 609, de 08/03/2013, convertida na Lei 12.839/2013, vigente à época dos fatos.

Assim, se classificados nestas posições da NCM, os produtos em tela deveriam ter sido comercializados com alíquota zero.

Ocorre, porém, que conforme a NCM, alterada pela Resolução Camex nº 94, de 08/12/2011, vigente à época dos fatos, a posição 02.02 compreende **Carnes de animais da espécie bovina, congeladas**, a posição 02.03 compreende **Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas** e a posição 02.07 compreende **Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05**.

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 o texto das Notas Explicativas do

Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, vigente à época dos fatos, aprovado pela IN RFB nº 807/2008, com as alterações da IN RFB nº 1.260/2012, em total consonância com a Convenção Internacional Sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Assim, buscamos nas NESH 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).” [DESTACAMOS]*

Continua a autoridade fiscal:

Assim, fica esclarecido que “As carnes e miudezas, pelo contrário, incluem-se no Capítulo 16, quando se apresentem [...]”

b) **Cozidas de qualquer maneira** (cozidas na água, grelhadas, fritas ou assadas), ou preparadas de outro modo, **ou conservadas por qualquer processo não mencionado neste Capítulo**, compreendendo as simplesmente revestidas de

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**)”.

Desta forma, claro está que a classificação fiscal das mercadorias listadas não é nas posições do capítulo 02 e, portanto, não podiam ser comercializadas com alíquota zero.

Assim, **toda a carne temperada** (exceto se apenas com sal) **deve ser classificada no Capítulo 16**.

Estão nessa situação a quase totalidade dos cortes temperados de carne bovina/suína/de aves, bem como as aves natalinas (frango/peru/Chester/etc) inteiras.

Como se sabe, esses produtos são condimentados com diversos temperos e não apenas com sal.

Relembre-se que a contribuinte foi intimada a apresentar descrição detalhada do processo produtivo de todos os produtos (item 2 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB), apenas parcialmente atendida e a lista de ingredientes dos produtos em tela.

**É importante salientar que a questão NÃO ESTÁ FOCADA NA IDENTIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS OU DE SEUS COMPONENTES, o que poderia necessitar de assistente técnico. Não há dúvida na composição das mercadorias em tela. A questão é apenas se as carnes temperadas, com os temperos identificados pela própria contribuinte, podem ser classificadas no capítulo 02 da NCM ou não.**

Os diversos produtos que foram considerados com classificação fiscal incorreta estão listados abaixo, acompanhados da lista de ingredientes fornecida pela contribuinte em arquivo Excel na resposta ao item 4 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, anexado na folha 239:

(...)

Verifica-se nos produtos acima listados a presença de **pimenta** ou **realçador de sabor (glutamato monossódico)** ou **aromatizantes** ou **condimentos** ou temperos diversos como **alho, cebola, salsa, proteína de soja, limão, óleo de soja, aipo**, algumas vezes **vinho**, corantes, estabilizantes e **diversos produtos, diferentes de sal ou açúcar**. Evidentemente tais produtos não se classificam no capítulo 02 na NCM, pelas razões já citadas, em especial **pela citação expressa nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado**, no item relativo à **“Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16”**, que se encontra nas Considerações Gerais do capítulo 2, acima transcrito.

(...)

As partes de frango ou de chester, igualmente, devem ser classificadas no capítulo 16. Como exemplo, citaremos o caso do produto 950547 - FSG012 FILEZINHO FGO SASSAMI TEMP 3KG PE, que tem entre seus ingredientes **aromatizante: aromas**

**naturais (com óleo de aipo e proteína de soja) estabilizante: tripolifosfato de sódio (ins 451i)**, o que exclui o capítulo 2 e remete ao capítulo 16.

Os seguintes produtos, contém **cebola e diversos outros temperos (alho, salsa, vinho, pimenta, entre outros)**, o que os elimina do capítulo 2 e os remete ao capítulo 16 da NCM, conforme as listagens nas folhas 239, acima reproduzidas: (...)

Na peça recursal, a recorrente repisa os argumentos apresentados na impugnação, vale dizer, defende a classificação das carnes em apreço no capítulo 2, aduz que o capítulo 16 é apenas destinado às “preparações de carne”, classificando produtos diversos que, após tratamentos industriais mais complexos, transformam-se em alimentos preparados para consumo. Argumenta que seu posicionamento “é fundamentalmente embasado **(i)** na natureza de seus produtos, demonstrada por meio de laudos do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”) e dos demais laudos já constantes dos autos, **(ii)** nas Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação das Mercadorias (“RGIs/SH”); **(iii)** nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (“NESH”); **(iv)** nos Pareceres da Organização Mundial das Aduanas (“OMA”); **(v)** em práticas internacionais, exemplificadas por meio do posicionamento do México sobre o tema”.

Quanto à apresentação de laudos, já assinalamos no início deste voto que tais documentos apenas se prestam para apresentar as características do produto, não tendo nenhuma força vinculante, cabendo à autoridade fiscal efetuar a classificação fiscal do produto, de acordo com as normas aplicáveis ao caso, já mencionadas, bem como que a Fiscalização seguiu corretamente as normas vigentes para reclassificar os produtos.

Quanto aos inúmeros argumentos apresentados pela recorrente com vistas a justificar a classificação fiscal dos produtos em tela no capítulo 2, cumpre assinalar que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, se os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. Confira-se precedentes do STJ (Superior tribunal de Justiça) e do STF (Supremo Tribunal Federal):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECLAMAÇÃO. CONSEQUÊNCIA JURÍDICA-PROCESSUAL DO JULGADO DITO POR CONTRARIADO. EXTRAPOLAÇÃO DOS LIMITES DE CONHECIMENTO DESTA AÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. REDISCUSSÃO DO JULGADO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS REJEITADOS. 1. O magistrado não é obrigado a responder a todas as teses apresentadas pelas partes para fielmente cumprir seu encargo constitucional de prestar a jurisdição, **mas tão somente decidir fundamentadamente as questões postas sob seu julgamento**. Precedentes desta Corte Superior e do Supremo Tribunal Federal. (...) 4. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl na Rcl 3460/ PI – Proc. 2009/0058875-6 – Terceira seção – Rel. Min. Jorge Mussi – DJE 24/08/2016)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INTERPOSIÇÃO CONTRA DECISÃO PUBLICADA NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. (...) 3. Não se configura ofensa ao art. 535 do CPC/73 quando o Tribunal de origem, embora rejeite os embargos

de declaração opostos, manifesta-se acerca de todas as questões devolvidas com o recurso e consideradas necessárias à solução da controvérsia, **sendo desnecessária a manifestação pontual sobre todos os artigos de lei indicados como violados pela parte vencida.** (...) (AREsp 959991/RS – Proc. 2016/0200803-9 – Terceira Turma – Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze – DJE 26/08/2016)

Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário. (...) **O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas,** nem que sejam corretos os fundamentos da decisão. 4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral. (Questão de Ordem no Agravo de Instrumento 791.292 – PE, Rel. Min. Gilmar Mendes – DJE 12/08/2010)

Sendo assim, resta claro que as carnes em questão são efetivamente carnes temperadas, todas apresentam, além do sal, outros ingredientes, acima discriminados, e por disposição expressa nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), no item **“Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16”** devem ser classificadas no capítulo 16.

No mais, entendo que a DRJ já apreciou de forma muito bem fundamentada a matéria em questão, fundamentação com a qual concordo plenamente. Por isso mesmo, a adoto como razão de decidir, conforme a seguir reproduzida:

### 3.1. Carnes Temperadas

Assim é que não são os laudos técnicos trazidos pela interessada que determinam a classificação adequada dos produtos em questão, mas as características próprias desses produtos e a forma em que se apresentam. E, como bem coloca a autoridade fiscal, a correta classificação fiscal das mercadorias segundo a NCM não depende apenas da mercadoria ser ou não “in natura”, sendo necessário levar-se em conta todas as regras de classificação previstas, pelo que, ao contrário do que defende a interessada, as Nesh devem ser respeitadas para que se faça uma correta classificação de mercadorias.

A impugnante alega que o fato de as carnes por ela comercializadas serem temperadas não é fator determinante para a sua classificação fiscal e, portanto, não retira delas a característica de carnes “in natura”, o que menciona restar esclarecido por laudos técnicos que traz em anexo e acrescenta que nenhuma das carnes recebeu adição de nitritos ou nitratos e que o termo “in natura” possui por objetivo qualificar as carnes como não cozidas ou sujeitas a outros processos químicos que lhe modifiquem a natureza. Diz: que os textos do capítulo 2 descrevem, literal e nominalmente os produtos por comercializados; que não há nenhuma Nota que invalide a classificação fiscal adotada para seus produtos, carnes bovinas, suínas, carnes e miudezas de aves, no Capítulo 2; e que como

decorrência da aplicação da RGI 1, em especial pelos textos das posições (02.02, 02.03 e 02.07), dúvidas não restam quanto à correta classificação fiscal dos citados produtos nas posições onde se encontram originalmente classificados, não havendo que se cogitar da aplicação do Capítulo 16, como pretende a Fiscalização. Nesse sentido, alega que pela análise dos textos das posições constantes do Capítulo 16 verifica-se que eles não tratam, literal ou nominalmente dos produtos ora tratados e que, pela interpretação literal da Nota 1 do Capítulo 16, as carnes comercializadas encontram-se devidamente enquadradas no Capítulo 2, já que não estão abrangidas pelo Capítulo 16. Afirmo que o equívoco cometido pela Fiscalização decorreu da análise descontextualizada do item (b) acima do trecho 3 com o primeiro trecho das Considerações Gerais e que o entendimento correto seria que, caso as carnes sejam conservadas ou preparadas por qualquer processo não mencionado no Capítulo 2, elas se enquadram no Capítulo 16. Afirmo que em sendo todos “os produtos comercializados pela Impugnante são congelados (modo de conservação), inteiros, cortados ou desossados (modos de preparo), e passam por salmoura”, não haveria que se perquirir se eles também são temperados de outra forma ou não, dado que irrelevante, e que não há uma previsão expressa no sentido de que as carnes temperadas não possam se enquadrar em referido Capítulo. Aduz que a Nesh não é capaz de infirmar a correção das NCMs adotadas sendo legítima, portanto, a aplicação da alíquota zero da Contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins na sua comercialização.

Conclui que dúvidas não restam, portanto, acerca da correção da adoção do Capítulo 2 para os produtos sob discussão, com base na aplicação da RGI 1, mas passa a analisar a aplicação da das RGI 2 (b), RGI 3 (a) e RGI 6, que, segundo alega seriam aplicáveis ao seu caso. E tecer considerações a fim de demonstrar que, ainda que a melhor técnica classificatória levasse em consideração apenas os comentários constantes da NESH e ignorasse os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo acima delineadas (como manda a RGI 1), ainda assim, a correção da classificação fiscal adotada pela Impugnante estaria comprovada.

Por fim, reclama que a Fiscalização não levou em consideração no presente caso os relatórios sobre a classificação fiscal dos seus produtos., em análise ao relatório fiscal, vê-se que a Fiscalização procedeu à classificação das mercadorias na NCM conforme as regras estabelecidas para tanto, observando os textos da posição e da nota (considerações gerais) do Capítulo 2 (Carnes e miudezas, comestíveis), transcritos no relatório fiscal, os quais deixam claro que as posições 02.02 (Carnes de animais da espécie bovina, congeladas), 02.03 (Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas) e 02.07 (Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05) não compreendem as carnes cozidas (inclusive assadas) ou temperadas (exceto as somente salpicadas com sal), mas somente as carnes frescas ou refrigeradas ou congeladas ou as salgadas, em salmoura, secas ou defumadas, tal como se extrai da Nesh do capítulo 2 (considerações gerais), que segue:

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.

Ao contrário do que entende a interessada a forma de tratamento da carne (se temperada ou não) é sim determinante na sua classificação. Isso porque, muito embora a Nesh do capítulo 2 não trate das hipóteses de exclusão, traz de forma expressa as únicas formas de tratamento da carne que possibilitam sua classificação no dito capítulo, dentre as quais não se incluem as carnes temperadas. De outro turno, a mesma nota segue determinando que carnes tratadas de forma distinta das expressamente indicadas como classificáveis no capítulo 2 se enquadram no capítulo 16:

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

(...)

b) Cozidas de qualquer maneira (cozidas na água, grelhadas, fritas ou assadas), ou preparadas de outro modo, ou conservadas por qualquer processo não mencionado neste Capítulo, compreendendo as simplesmente revestidas de 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). (destaquei)

Assim é que não se verifica qualquer equívoco na interpretação do fiscal, pelo que tem-se que toda a carne **temperada** (exceto se apenas com sal) deve ser classificada no Capítulo 16; este que é aplicável a “preparações comestíveis de carne, miudezas” que tenham “sido submetidos a uma elaboração de natureza diferente daquelas previstas nos Capítulos 2...”.

Diante disso, correto o procedimento fiscal.

Registre-se que tal matéria, reclassificação fiscal das carnes do capítulo 2 para o capítulo 16 **da ora recorrente já fora apreciada por este Conselho** por meio do acórdão nº 3201-

**005.725**, sessão de 25/09/2019, e considerada correta a reclassificação fiscal efetuada por autoridade fiscal, conforme parte da ementa do aludido acórdão a seguir transcrita:

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012

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**. (destaque nosso)

Logo, mantenho a reclassificação fiscal das carnes em questão.

**Reclassificação fiscal levada a efeito pela autoridade aduaneira referente a Kits**

A Fiscalização aduz que alguns itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como **kits**. Estes itens foram incluídos na listagem das **carnes temperadas**. Explica que os kits são formados por itens diversos além das carnes temperadas, como **bolsas térmicas**.

Sustenta que, com base na fundamentação do tópico anterior, **as carnes temperadas que compõem** os Kits não se classificam no **capítulo 02** e sim no **capítulo 16**, bem como que em relação ao restante dos itens dos kits, que não se tratam de carnes, evidentemente não se classificam no capítulo 02:

Alguns itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como kits. Estes itens foram incluídos na listagem das carnes temperadas. Esclarecemos aqui as peculiaridades destes itens. Também os ingredientes dos kits estão tratados no subitem anterior.

Os kits são formados por itens diversos além das carnes temperadas. Por exemplo, bolsas térmicas e diversos outros produtos.

Para os fins deste relatório fiscal, o único interesse é demonstrar que os kits e as carnes temperadas que os compõem não se classificam no capítulo 02 e sim no capítulo 16. Isto já foi demonstrado no subitem anterior.

Com relação ao restante dos itens dos kits, que não se tratam de carnes, por evidente que também não se classificam no capítulo 02.

Nos kits que contém o item bolsa térmica, a classificação fiscal segue cada uma das partes, não se constituindo num sortido para venda a retalho, porque este item tem características próprias, é reutilizável e não é uma embalagem. Desta forma, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição 42.02, se confeccionada de plástico, que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico.

Todos os kits contêm bolsas ou sacolas térmicas, no formato de viagem, de mão, pasta ou mochila, de tamanhos variados, mas todos reutilizáveis.

(...)

Os valores dos kits em tela estão incluídos no quadro Valores omitidos da base de cálculo do PIS e da COFINS relativos aos produtos classificados incorretamente no capítulo 02 da NCM, apresentado no item anterior.

Transcreve a ementa da Solução de Consulta (SC) nº 138 - SRRF/9ª RF/Diana, de 5 de junho de 2008, que trata da classificação fiscal de produtos similares, ou seja, de Kits contendo carnes e sacolas térmicas:

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

ASSUNTO: **CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Código TIPI Mercadoria

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

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

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

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

Conforme a ementa da sobredita Solução de Consulta acima reproduzida, a classificação dos produtos do **Kit** foi efetuada **considerando a classificação de cada produto**, classificando as carnes temperadas, *lingüiça de carne suína* e *frango temperado e congelado*, no **capítulo 16** e as sacolas térmicas para condicionamento de produtos alimentícios no **capítulo 42** (bolsas, sacolas, sacos etc.).

Sendo assim, a autoridade fiscal incluiu os valores das carnes temperadas dos kits em tela nos valores omitidos da base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins relativos aos produtos classificados pela recorrente no capítulo 2 da NCM.

Assim como na impugnação, a ora recorrente, na peça recursal, defende que a classificação do Kit deve ser a do “produto que lhe confere a característica essencial”, carne temperada, e, portanto, deve ser classificado no **capítulo 2** da NCM:

557. Assim, a classificação fiscal do kit deve pautar-se pelo produto que lhe confere a característica essencial.

558. Os **kits de produtos alimentícios ora autuados** possuem, dentre outros produtos, **as carnes temperadas** acima discutidas, as quais constituem, sem sombra de dúvida, o produto mais importante dos kits, conferindo-lhes sua característica essencial. Afinal, se o kit se presta a uma ceia natalina ou de réveillon, ou outra ocasião festiva, impende que o todo seja classificado da mesma forma que o principal item dessa ceia. Por essa razão, **a classificação no Capítulo 2 é, certamente, a mais adequada**, conforme fartamente demonstrado nos itens precedentes. (destaques nosso)

Conforme a fundamentação do tópico anterior, as carnes temperadas em questão se classificam no **capítulo 16** e não no **capítulo 02**. Logo, mesmo se fosse considerar a classificação do Kit com base no seu produto principal, carne temperada, a classificação correta seria no **capítulo 16**.

Conforme a aludida SC, os produtos dos Kits em questão não se caracterizam como “sortido” para venda a retalho, se tratam de produtos independentes com classificação fiscal específica, devendo cada produto ser classificado na posição específica da NCM para o referido produto.

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

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

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

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

*b) serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou exercício de uma atividade determinada,*

*c) serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos consumidores sem novo acondicionamento (em latas, caixas, panóplias, por exemplo)."*

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

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

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

Já a bolsa ou sacola térmica, tendo em vista suas características, não é utilizada na composição ou preparação da refeição do kit e, nos termos da RGI/SH nº 5, **não** se constitui apenas em embalagem utilizada para o acondicionamento da mercadoria. Cuida-se, na verdade, de um **artigo reutilizável**, ou seja, claramente suscetível de utilização repetida.

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

Portanto, mantenho a reclassificação fiscal, efetuada pela Fiscalização, referente aos Kits em comento.

#### **Reclassificação fiscal levada a efeito pela autoridade aduaneira referente a Produtos da posição 1902 na NCM (pão de queijo e torta)**

Segundo a Fiscalização, os produtos a seguir discriminados, **pães de queijo e tortas**, foram informados na EFD-Contribuições como sendo classificados pela recorrente na **posição 1902** da NCM, que estava incluída no rol dos produtos tributados com alíquota zero:

- i) *PAO DE QUEIJO CONG 850G AMPM;*
- ii) *PAO DE QUEIJO TRADICIONAL COQUETEL INST;*
- iii) *PAO DE QUEIJO COQUETEL CONGELADO SADIA;*
- iv) *PAO DE QUEIJO CONGELADO 15G;*
- v) *PAO DE QUEIJO CONGELADO 50G;*
- vi) *PAO DE QUEIJO COQUETEL AMPM 1KG;*

- vii) *PAO DE QUEIJO INST PT 900G SADIA FS;*
- viii) *PAO DE QUEIJO TRADIC CONG SADI PT400G;*
- ix) *PQI010 PAO DE QUEIJO INST PERD PT 1KG;*
- x) *PQP125 PAO DE QUEIJO TRAD PERD PT 400G;*
- xi) *TORTA DE PEITO PERU DEFUMADO 500G;*
- xii) *TORTA DE FRANGO COM CATUPIRY 500G;*
- xiii) *TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY 500G;*
- xiv) *TORTA DE IOGURTE DE FRANGO 500G.*

Afirma a Fiscalização que, quanto a esses produtos, os ingredientes foram informados no anexo da resposta ao item 4 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, à fl. 239. Como exemplos, seguem os ingredientes referentes a dois pães de queijo e duas tortas:

| CÓDIGO NCM | CÓDIGO DA MERCADORIA | DESCRIÇÃO DA MERCADORIA                 | INGREDIENTES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|------------|----------------------|-----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 19021100   | 180306               | PAO DE QUEIJO CONG 850G AMPM            | AMIDO, ÁGUA, OVO, QUEIJO MINAS, ÓLEO DE SOJA, AMIDO MODIFICADO, LEITE EM PÓ DESNATADO, QUEIJO PARMESÃO, SAL, CREME VEGETAL, SORO DE LEITE, LEITE EM PÓ INTEGRAL, REALÇADOR DE SABOR: GLUTAMATO MONOSSÓDICO, AROMATIZANTE: AROMA NATURAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 19021100   | 322849               | PAO DE QUEIJO TRADICIONAL COQUETEL INST | AMIDO, ÁGUA, MARGARINA, QUEIJO MINAS, AMIDO MODIFICADO, OVO, LEITE EM PÓ INTEGRAL, SAL, AMIDO DE MILHO, SORO DE LEITE, QUEIJO PARMESÃO, REALÇADOR DE SABOR: GLUTAMATO MONOSSÓDICO, AROMATIZANTES: AROMAS NATURAIS, ACIDUTANTE: ÁCIDO CÍTRICO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 19022000   | 489328               | TORTA DE PEITO PERU DEFUMADO 500G       | FARINHA DE TRIGO ENRIQUECIDA COM FERRO E ÁCIDO FÓLICO, PEITO DE PERU DEFUMADO, GORDURA VEGETAL, REQUEIJÃO, AZEITE DE OLIVA, QUEIJO MUSSARELA, AMIDO MODIFICADO, OVO, CREME DE LEITE EM PÓ, LEITE EM PÓ, CONDIMENTOS, SAL, AROMA NATURAL E MELHORADORES DE FARINHA: BISSULFITO DE SÓDIO (INS 222) E CLORIDRATO DE L-CISTEÍNA (INS 920)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 19022000   | 489565               | TORTA DE FRANGO COM CATUPIRY 500G       | FARINHA DE TRIGO ENRIQUECIDA COM FERRO E ÁCIDO FÓLICO, ÁGUA, GORDURA VEGETAL, CARNE DE FRANGO (CARNE DE FRANGO, ÁGUA, SAL, CONDIMENTO, PROTEÍNA DE SOJA, ESTABILIZANTES: TRIPOLIFOSFATO DE SÓDIO (INS 451) E POLIFOSFATO DE SÓDIO (INS 452), ANTIOXIDANTE ERITORBATO DE SÓDIO (INS 316) E AROMA NATURAL), REQUEIJÃO, CREME DE LEITE, MOLHO DE TOMATE (TOMATE, CONDIMENTOS, AÇÚCAR, SAL E REALÇADOR DE SABOR GLUTAMATO MONOSSÓDICO (INS621)), LEITE EM PÓ, AMIDO MODIFICADO, AZEITONA, CONDIMENTOS, AZEITE DE OLIVA, MARGARINA, OVO, SAL, QUEIJO PARMESÃO, MELHORADORES DE FARINHA: BISSULFITO DE SÓDIO (INS 222) E CLORIDRATOS DE L-CISTEÍNA (INS 920) E AROMA IDÊNTICO AO NATURAL |

Sustenta a Fiscalização que os pães de queijo crus, fabricados com amido ou fécula de mandioca, queijo e outros ingredientes acima descritos **não** se assemelham às massas da posição **1902** e, mesmo que os produtos fossem assados, ainda assim não estariam classificados na posição **1902**.

Já os outros produtos consistem em tortas salgadas, caracterizadas como produtos de pastelaria, que também **não se assemelham às massas da posição 1902**.

Conforme destacado pela Fiscalização, o texto da **posição 1902** se refere a “**Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espagete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone;**

**cuscuz, mesmo preparado**”, de sorte que “é cristalino que os produtos relacionados neste item não podem ser classificados na posição 1902, pois tratam-se de produtos de pastelaria/padaria e não de massas alimentícias utilizadas em refeições principais, que são objeto dessa posição”.

Sustenta que os **pães de queijo** “classificam-se no código **1901.2000**, quando se trata da pasta congelada ou mistura (conforme SC Coana nº 301/2015 e SC Cosit nº 98.263) ou no código **1905.9090**, quando prontos para consumo”. E os **produtos de pastelaria diversos (tortas etc.)** são normalmente classificados na posição **1905**, conforme explícito na Nesh, que inclui nesta posição, conforme disposto no item 10: “Os produtos de pastelaria, em cuja composição entram substâncias muito variadas: farinhas, féculas, manteiga ou outras gorduras, açúcar, leite, creme-de-leite (nata\*), ovos, cacau, chocolate, café, mel, frutas, licores, aguardente, albumina, queijo, carne, peixe, aromatizantes, leveduras ou outros fermentos, etc.”.

Ressalta ainda que as Considerações Gerais da Nesh sobre o Capítulo 20, **excluem as tortas** (de frutas, no exemplo) **indicando serem elas classificadas na posição 1905**, que, a teor do referido no texto acima reproduzido, incluem os produtos de pastelaria tanto doces quanto salgados. De qualquer modo, poderia ainda ser o caso de classificação na posição **1602**, dependendo da proporção de carne em peso. Todavia, destaca a Fiscalização que “certo é que nunca ocorre classificação na posição **1902**”.

Apresenta ainda a Fiscalização diversas Soluções de Consulta (SC) da RFB que confirmam esse entendimento, como a SC SRRF/7ªRF/Diana nº 14/2008, SC SRRF/10ªRF/Diana nº 28/2011 e 33/2011; SC SRRF/9ªRF/Diana nº 42/2011, SC SRRF/6ªRF/Diana nº 2/2013; SC Coana nº 301/2015 e SC Cosit nº 98.263/2018, cujas ementas foram transcritas no Relatório Fiscal.

Portanto, entende a Fiscalização que a classificação fiscal correta para os **pães de queijo** é a **1901.2000** ou a **1905.9090** e, para as **tortas**, a posição correta é a **1602** ou a **1905**, de modo que não cabe a classificação apresentada pela recorrente, na posição **1902**, para os produtos em apreço, classificação essa sujeita à alíquota zero por força do art. 1º, inciso XVIII, da Lei 10.925/04:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

(...)

XVIII - **massas alimentícias** classificadas na posição **19.02** da Tipi. (Incluído pela Lei nº 12.655, de 2012) (destaques nosso)

A recorrente, na peça recursal, defende que as classificações fiscais dessas mercadorias, pães de queijos e tortas, na NCM 19.02, são legítimas e estão de acordo com a correta interpretação do Sistema Harmonizado.

Sustenta a recorrente que “Em que pese a Recorrente ter efetivamente revisitado o seu procedimento quanto ao produto pão de queijo e considerar que assiste razão à Fiscalização

quanto ao enquadramento do produto na NCM 1901.20.00, já tendo, inclusive, alterado seu procedimento, o presente lançamento tributário não deve prevalecer”, pois “a Lei que garante alíquota zero para os alimentos previstos na NCM 19.02, também garante às NCMs 1901.20.00 e 1905.90.90 (NCMs identificadas pela Fiscalização como potencialmente aplicáveis ao produto sob análise), nos termos do art. 1º, inciso XVI da Lei 10.925/04”:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

(...)

**XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi. (destaque nosso)**

Sem razão a recorrente.

A própria autoridade fiscal consignou no Relatório Fiscal, de forma detalhada, que os pães de queijo **não consistem em** “pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi”:

Cabe, ainda, esclarecimento adicional quanto aos desdobramentos “Ex” das posições 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre produtos industrializados (TIPI). Estas posições da TIPI são contempladas com alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins, porém há requisitos específicos para classificação nestes desdobramentos. É necessário apresentar o art. 1º da Medida Provisória nº 433, de 27 de maio de 2008 (mais tarde transformado no art. 1º da Lei 11.787/2008):

Art. 1º O art. 1º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º (...)

XIV - farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da TIPI;

XV - trigo classificado na posição 10.01 da TIPI; e

**XVI – pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da TIPI. (...)**

Ainda, é necessária a definição do que é “**pão comum**”, presente nos destaques Ex 01 das posições da TIPI mencionadas. Recorremos, então, à Exposição de Motivos nº 00074/2008, que acompanhou a Medida Provisória nº 433: (...)

Conforme o parágrafo 2º da Exposição de Motivos acima transcrita, claramente, “entende-se por ‘**pão comum**’ o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo **apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou**

**açúcar**". Assim, pães de queijo ou misturas para fabricação de pão de queijo não se qualificam à alíquota zero de PIS ou Cofins, mesmo classificados nas citadas posições da NCM, porque não se enquadram nas especificidades dos destaques Ex 01 dos citados códigos da TIPI. Os citados destaques "Ex" foram instituídos pelo art. 1º do Decreto nº 6.465, de 27 de maio de 2008, mesma data da Medida Provisória nº 433 e criados para permitir sua aplicação, que abaixo transcrevemos:

*Art. 1º Ficam criados na Seção IV da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, os desdobramentos na descrição dos códigos de classificação relacionados no Anexo, efetuados sob a forma de destaque "Ex", observadas as respectivas alíquotas.*

[...]

#### ANEXO

| NCM        | DESCRIÇÃO                                                          | ALÍQUOTA (%) |
|------------|--------------------------------------------------------------------|--------------|
| 1901.20.00 | Ex 01 - Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum | 0            |
| 1905.90.90 | Ex 01 - Pão do tipo comum                                          | 0            |

Sendo assim, concordo com a fundamentação acima reproduzida, apresentada pela autoridade fiscal e a adoto como razão de decidir para negar provimento a este ponto do recurso voluntário.

Portanto, mantenho a reclassificação fiscal, efetuada pela Fiscalização, atinente a pães de queijo.

Quanto às tortas, a recorrente sustenta que "a massa seria o elemento que conferiria a característica essencial aos produtos sob discussão e, portanto, com base na RGI 3 b), a posição 19.02 estaria correta para referidos produtos".

Sem razão.

Conforme ressaltado pela autoridade fiscal, os produtos de pastelaria diversos, como as tortas, são normalmente classificados na posição **1905**, conforme explícito na Nesh, que inclui nesta posição, conforme disposto no item 10 abaixo transcrito, os seguintes produtos:

Capítulo 19 (...)

Notas. (...)

1905 (...)

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

Encontram-se compreendidos na presente posição: (...)

10) Os produtos de **pastelaria**, em cuja composição entram substâncias muito variadas: farinhas, féculas, manteiga ou outras gorduras, açúcar, leite, creme-de-

leite (nata\*), ovos, cacau, chocolate, café, mel, frutas, licores, aguardente, albumina, queijo, carne, peixe, aromatizantes, leveduras ou outros fermentos, etc.

Ademais, as próprias *Considerações Gerais* da Nesh sobre o Capítulo 20, **excluem as tortas** (de frutas, no exemplo) **indicando serem elas classificadas na posição 1905:**

Capítulo 20 (...)

Notas (...)

#### **CONSIDERAÇÕES GERAIS**

Este Capítulo compreende: (...)

Estão **excluídos** deste Capítulo: (...)

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

Dependendo da proporção de carne em peso nas tortas, há ainda a possibilidade de serem classificadas na posição **1602**, conforme também ressaltado pela Fiscalização.

Logo, mantenho a reclassificação fiscal, efetuada pela autoridade fiscal, concernente às tortas em questão.

Diante do exposto, conheço em parte do recurso, não conhecendo a parte do recurso referente às glosas de demais bens e serviços, rejeito a preliminar de nulidade dos autos de infração, e, no mérito, dou parcial provimento para reverter:

- 1) as glosas concernentes aos medidores de vazão e de tensão elétrica e aos termômetros;
- 2) as glosas concernentes a serviço movimentação *cross docking*;
- 3) as glosas concernentes a serviços de repaletização;
- 4) as glosas concernentes à contratação dos seguintes serviços: *SERVICO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICA; SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO; SERVICO LOCACAO DE EMPILHADEIRA; SERV HORA MAQUINA TRATOR 4X4 ACIMA100CV; SERVICO HORA MAQUINA PA CARREGADEIRA; SERVICO GUINDASTE e SERVICO GUINDASTE 30 TON, 60 TON, 70 TON e 120 TON*;
- 5) as glosas referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições;
- 6) as glosas referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos, inclusive importados, sujeitos à alíquota zero e de insumos sujeitos à apuração de crédito presumido, desde que, em atenção à Súmula CARF 188, tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

ACÓRDÃO 3202-001.954 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11516.720616/2020-69

**Wagner Mota Momesso de Oliveira**

DOCUMENTO VALIDADO