



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.720975/2018-00</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.121 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	BRF S/A FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam em nulidade os atos e termos lavrados, bem como despacho e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

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

Data do fato gerador: 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. MATERIAIS, PARTES E PEÇAS REPOSIÇÃO DE EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para fins de creditamento do PIS e da COFINS, devem ser admitidos como insumos os bens, custos e despesas essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo. Os gastos com materiais, partes e peças de máquinas e equipamentos, utilizadas para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte geram créditos na apuração do PIS e COFINS.

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ANÁLISE DOS FATOS SEM OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

Em razão da retroatividade assegurada pelo art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e pelo § 5º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, deve ser aplicada a definição do crédito presumido de ICMS como subvenção de investimento, resultando na exclusão do lançamento de ofício.

MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. PARECER NORMATIVO Nº 03/2013.

Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível;

A partir de 25 de outubro de 2013, com a publicação da Lei nº 12.783, de 2013, a aplicação dos dispositivos em comento deve estar em consonância com as atualizações contidas neste Parecer Normativo.

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

Data do fato gerador: 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de

insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. MATERIAIS, PARTES E PEÇAS REPOSIÇÃO DE EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para fins de creditamento do PIS e da COFINS, devem ser admitidos como insumos os bens, custos e despesas essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo. Os gastos com materiais, partes e peças de máquinas e equipamentos, utilizadas para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte geram créditos na apuração do PIS e COFINS.

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ANÁLISE DOS FATOS SEM OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

Em razão da retroatividade assegurada pelo art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e pelo § 5º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, deve ser aplicada a definição do crédito presumido de ICMS como subvenção de investimento, resultando na exclusão do lançamento de ofício.

MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. PARECER NORMATIVO Nº 03/2013.

Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de

vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível;

A partir de 25 de outubro de 2013, com a publicação da Lei nº 12.783, de 2013, a aplicação dos dispositivos em comento deve estar em consonância com as atualizações contidas neste Parecer Normativo.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Data do fato gerador: 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS.

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

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PÃO DE QUEIJO.

Conforme se extrai das notas complementares do subcapítulo 1905, encontram-se compreendidos na referida posição o pão comum, pão de glúten, pão ázimo, as torradas, pão tostado e produtos semelhantes, bretzels, bolachas e biscoitos, waffles, os produtos de pastelaria, quiche, pizzas, produtos alimentícios crocantes sem açúcar.

O pão de queijo não possui produto análogo ao rol acima que pudesse levar a uma classificação 1905.9090 (outros), já que nesta classificação residual o produto teria que “pertencer/equiparar” aos demais produtos do subcapítulo 1905, o que não se verifica. A classificação do pão de queijo no NCM 1902.1100 (Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo que contenha ovos) mostra-se a classificação fiscal mais adequada.

#### CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SANDUÍCHES.

Em relação à classificação dos sanduíches no código NCM 1902.20.00, resta bastante óbvio que não se enquadram nesta classificação, cujo texto da posição 19.02 é “Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado”. Ora, um sanduíche de carne, peito de peru, etc, não é uma massa alimentícia “tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone ou cuscuz”. Logo, não há como ser classificada no código NCM 1902.20.00 - Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo).

A classificação fiscal correta é justamente aquela proposta pelas autoridades fiscais, na posição 16.02, cujo texto é “Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue”.

#### CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COXINHAS DE FRANGO.

Resta bastante óbvio que “coxinhas de frango” não se enquadram na classificação NCM 1902.30.00, cujo texto da posição 19.02 é “Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado”. Ora, uma coxinha de frango não é uma massa alimentícia “tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone ou cuscuz”. Logo, não há como ser classificada no código NCM 1902.30.00 - Outras massas alimentícias.

A classificação fiscal correta tanto pode ser aquela proposta pelas autoridades fiscais, no caso, na posição 16.02, cujo texto é “Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue”, quanto na posição 19.05, cujo texto é “Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes”.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: **I) por unanimidade de votos**, em negar provimento ao Recurso de Ofício; **II) por unanimidade de votos: (i)** para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes: **(a)** às despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas e embalagens entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário; e **(b)** às peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo; **(ii)** para afastar o lançamento sobre os encargos de depreciação e amortização ocorridos após 30.04.2004; e **(iii)** para afastar a multa regulamentar prevista no art. 57, inciso III, alínea “a” da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e **III) por maioria de votos: (i)** para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas: **(a)** sobre custos com instrumentos, vencidos, neste tópico, os conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Jorge Luis Cabral, que não revertiam as glosas; e **(b)** relativas aos “kit felicidade”, vencido, neste tópico, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não revertia essas glosas; **(ii)** para manter a classificação das carnes no capítulo 02 do Sistema Harmonizado, conforme defendia a Recorrente, vencido, neste tópico, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que dava razão à Fiscalização; e **(iii)** para manter as glosas sobre: **(a)** as despesas de fretes incorridas com as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, vencidas, neste tópico, as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas; e **(b)** os serviços de movimentação, serviços de carga e descarga – cross docking e repaletização, vencidas, nestes tópicos, as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas. A conselheira Mariel Orsi Gameiro acompanhou pelas conclusões em relação ao tópico III).(i).(b), tendo manifestado a intenção de apresentar declaração de voto em relação a esse tópico. Designado para redigir o voto vencedor relativo aos tópicos III).(iii).(a) e III).(iii).(b) o conselheiro Jorge Luís Cabral. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro não apresentou declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 114, §7º do RICARF, aprovado pela Portaria/MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luis Cabral** – Presidente e Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Jorge Luis Cabral (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra o Acórdão nº 07-45.828, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente os débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos valores de R\$ 1.537.962,91 de R\$ 7.083.950,37, respectivamente, acrescidos de multa ofício de 75% e juros de mora, e mantendo integralmente o valor lançado pela aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFRAÇÃO OBJETIVA.

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

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DEFINITIVIDADE EM SEDE ADMINISTRATIVA

As matérias não expressamente impugnadas junto à primeira instância, são incontroversas e tornam-se definitivamente dirimidas em sede administrativa. A possibilidade de recurso voluntário junto à segunda instância se limita às matérias expressamente contestadas e decididas pela instância a quo.

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

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

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**

Data do fato gerador: 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias - NESH estabelecem o alcance e o conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH, pelo que devem ser obrigatoriamente observadas para que se realize a correta classificação de mercadoria. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS. ORDEM DE APLICAÇÃO. A primeira das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-SH prevê que se determina a classificação de produtos na NCM de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e, quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

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

Data do fato gerador: 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e 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 INSUMO.

O conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, de que trata o inciso II do artigo 3.o da Lei nº10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, 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, conforme as diretrizes estabelecidas na decisão do STJ proferida nos autos do Resp1221170/PR, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

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 Contribuição para o PIS/Pasep e 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. SERVIÇOS DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a partir de dispêndios com serviços de frete de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

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

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

Data do fato gerador: 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e 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 INSUMO.

O conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, de que trata o inciso II do artigo 3.º da Lei nº10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, 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, conforme as diretrizes estabelecidas na decisão do STJ proferida nos autos do Resp1221170/PR, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

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 Contribuição para o PIS/Pasep e 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. SERVIÇOS DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a partir de dispêndios com serviços de frete de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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

Trata-se de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, apurados no período de janeiro a março de 2013, nos valores de R\$ 3.558.397,75 e de R\$ 16.390.195,74, respectivamente, acrescidos de multa ofício de 75% e juros de mora.

As infrações são “OMISSÃO DE RECEITA” sujeita à tributação pela contribuição e “CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE” (glosa de créditos sem débitos da contribuição).

Também trata o presente processo de “Auto de Infração OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB LAVRATURA”, no valor de R\$ 14.846.502,45, lavrado pela “Apresentação de EFD-Contribuições com Informações Inexatas, Incompletas ou Omitidas”.

#### **Do procedimento fiscal**

Os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bem como dos PER/Dcomp apresentados pela contribuinte relativos ao segundo trimestre de 2013.

No decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária, que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados em Dacon e o lançamento de valores de PIS/Pasep e de Cofins não considerados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais e não declarados em DCTF, adiante descritos. Também foram detectados fatos que se relacionam a incorreções na prestação de informações na EFD-Contribuições. Todos os assuntos relacionados aos créditos e débitos do PIS/Pasep e da Cofins do período foram tratados no relatório fiscal deste Auto de Infração, que serviu como base para os Despachos Decisórios gerados, razão pela qual os processos correspondentes serão julgados em conjunto, como segue:

Quadro 1 - Processos relacionados - 2º trimestre-calendário de 2013					
	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração de Multa isolada	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	20089.28152.181013.1.1.08-3341	PIS/Pasep-EXP	10983.921285/2016-27	11080.732450/2018-76	11516.720975/2018-00
2	00792.22461.301213.1.5.10-4761	PIS/Pasep-Merc Int	10983.921288/2016-61	11080.735839/2018-73	
3	34044.27660.201113.1.1.09-1601	COFINS-EXP	10983.921286/2016-71	11080.732364/2018-63	
4	20707.57835.301213.1.5.11-0049	COFINS-Merc Int	10983.921287/2016-16	11080.733348/2018-98	

### **Das Informações presentes na EFD-Contribuições**

A Autoridade fiscal informa: que foram utilizadas as informações contidas nos arquivos da EFD-Contribuições transmitidos ao SPED; os créditos presentes na EFD-Contribuições, relativos às linhas 1 a 7 das Fichas 06A e 16A do Dacon, foram apurados a partir da totalização dos registros A170, C170, C190, C500 e D100, F100, e correspondentes registros filhos quando foi o caso; o Dacon foi preenchido com base nestas informações, conforme cópia da totalização das linhas 1 a 7.

Informa, ainda, que os fretes informados em resposta ao item 14 da intimação Seort/EAC2 nº 2017/525 (fl.150) não contêm indicador que os identifique como fretes de aquisições, de vendas ou de transferência, etc., mas, pela verificação relativa à correta descrição das contas contábeis utilizadas, constatou-se a baixa confiabilidade da informação. Não há informação no campo “COD\_CTA - Código da conta analítica contábil debitada/creditada dos registros D101/D105” na enorme maioria das vezes. E que, assim, a melhor forma de tratar o assunto é pela totalização dos itens das linhas 1 a 7 e tratamento agrupado, sendo abatidas do total informado as glosas realizadas. Informa que foram totalizados os créditos das linhas 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 das fichas 6A e 16A do Dacon e analisados em conjunto e que esta totalização foi comparada ao somatório das informações presentes na EFD-Contribuições com Código de Situação Tributária (CST) 56 – Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação. Ressalta que nenhum outro CST relativo a créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins foi encontrado na EFD-Contribuições. E, ainda, que a contribuinte incluiu informações sobre aluguel de bens e imóveis na EFD-Contribuições.

A autoridade fiscal descreve o procedimento de verificação e identificação dos valores glosados e informa: que ao final dos procedimentos resumidamente descritos, apenas as notas fiscais que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas; todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nas planilhas localizadas no arquivo não-paginável inserido através do “Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - GLOSAS 02-trim 2013”, de folha 892, arquivo “GLOSAS 02-2013.xlsx”, na planilha correspondente, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, salvo em relação às glosas de itens informados de forma consolidada nos registros C191 e C195, onde consta o número da linha na EFD-Contribuições onde foi informado o crédito glosado.

### **Das glosas das bases de cálculo dos créditos**

Passa, então, a discriminar as glosas efetuadas, como segue indicado, conforme os itens do relatório fiscal.

#### **1) IV.III.4.1 Fretes**

Foram glosados os valores das seguintes despesas com serviços de fretes:

- a. os valores contabilizados como serviços de fretes em relação aos quais não foi possível identificar a aplicação do serviço;
- b. itens sem qualquer informação de contabilização;
- c. para os casos em que o mesmo documento foi informado para mais de um frete, foi glosado o valor excedente - quando pode ser verificado que o valor do lançamento contábil era maior ou igual do que a soma dos fretes informados o fato foi aceito como correto.
- d. dos valores totalizados nos arquivos apresentados em resposta à intimação fiscal, foram excluídos os valores contabilizados em contas que denotam não se tratar de insumos, tais como fretes entre as unidades da empresa (fretes de distribuição, que não se confundem com fretes de venda), fretes de tratamento de resíduos, fretes de bens de uso permanente, fretes de refeições, fretes contabilizados em custo de sinistros e diversos outros.

A autoridade fiscal acrescenta que os fretes de distribuição cuja conta sintética era fretes de vendas, representando saída de produtos vendidos, não foram glosados. Foram glosados os fretes de distribuição cuja conta totalizadora era de fretes de distribuição (contas 510488, 510530, 510536, 510539, 510545, 510546, 530291).

#### **2) IV.III.4.2 Demais assuntos das linhas 1 a 7**

- a. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Aliq Zero ou NT;
- b. aquisições de bens e serviços não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, (IN SRF 247/2002, art. 66 para o PIS);
- c. aquisição de bens adquiridos com suspensão das contribuições: sem direito a crédito regular (alíquota de 1,65% ou 7,6%) por força das Leis nºs 12.058/2009 e 12.350/2010, INs RFB nºs 977/2009 e 1.157/2011, que determinam suspensão obrigatória nestes casos – situação tratada em conjunto com o crédito presumido das atividades agroindustriais;
- d. operações realizadas entre unidades da contribuinte (transferências) que não geram qualquer direito creditório, apesar da utilização de CFOP relativos a compra e venda de produtos; as glosas estão marcadas com a expressão Partic. BRF, indicando que o participante da operação é a própria BRF, não havendo crédito algum a apurar;
- e. locações de veículos, que não se enquadram em “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos”, conforme previsto no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2004, foram também glosados, sendo a identificação dos itens realizada na planilha LOCAÇÃO DE VEÍCULOS do arquivo de glosas anexo.

#### **3) IV.III.4.3 Fichas 6A e 16A – Linha 09 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base nos Encargos de Depreciação)**

Foram glosados da base de cálculo do crédito pleiteado os valores de depreciação de bens com data de incorporação anterior a 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei 10.865, de 30/04/2004.

**4) IV.III.5- Fichas 6A e 16A – Créditos presumidos - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS**

**Linha 22 – Ajustes Positivos de Créditos**

**Linha 23 – (-) Ajustes Negativos de Crédito**

**Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal**

**Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal**

**Linha 27 – Ajustes Positivos de Créditos**

**Linha 28 – (-) Ajustes Negativos de Créditos**

**a. Creditamento incorreto baseado nas Leis nºs 10.637. de 2002 e 10.833, de 2004****i. Aquisições de pessoas físicas**

Foram glosados créditos presumidos sobre aquisições de pessoas físicas destinadas a revenda (CFOP 1102). Os valores dessas aquisições estão identificados no arquivo anexado pelo Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - GLOSAS 01-trim 2013 de folha 1082, arquivo GLOSAS 01-2013.xlsx, na planilha Presumido sobre REVENDA adq de PF.

**ii. Suspensão obrigatória - art. 2º da IN RFB 977, de 2009**

A autoridade fiscal relata que glosou as aquisições que deveriam ter sido informadas com suspensão, que era obrigatória, mas que foram informados como tendo CST-56 e crédito de 1,65% para PIS e 7,6% para Cofins.

**b. Crédito Presumido da Lei nº 10.925, de 2004**

O auditor fiscal relata que a interessada informou créditos nas linhas 25 e 26 do Dacon calculados pelas alíquotas previstas nas Leis 10.833/2003 (Cofins), 10.637/2002 (PIS) ou Lei nº 10.925/2004, os quais foram glosados em razão de os bens cujas aquisições deram origem aos créditos não mais serem regulados pelas referidas leis.

Acrescenta que glosou alguns bens adquiridos pela contribuinte que ainda são também regulados pela Lei nº 10.925, de 2004, seja por não estarem listados na Lei nº 12.350, de 2010, seja por não estarem na exceção do art. 57, na redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011, e terem sido utilizados como insumos na produção de bens que não são regulados por esta lei (por exemplo, produtos do capítulo 16). O crédito (soma dos créditos apurados a 5,55% e 9,25%) foi corrigido, sendo estornado o valor que excedeu ao cálculo do crédito presumido permitido pela Lei 10.925, de 2004, tendo em vista que não foi admitido nenhum crédito relativo à Lei 12.350, de 2010.

Com relação aos itens *carnes in natura*, classificadas nas posições da NCM 0203, 0207 e 0210.1 *Ração Outros Animais e insumos para ração*, classificados na subposição da NCM 2309.90, informa que nenhum crédito foi admitido baseado na Lei 10.925/2004 porque o art. 57 da Lei 12.350, com a redação dada pela Lei nº

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

**c. IV.III.5.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058, de 2009 e IN RFB nº 977, de 2009**

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

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

**d. IV.III.5.2 Créditos Presumidos da Lei nº 12.350, de 2010 e IN RFB nº 1.157, de 2011**

- i. Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 23.04, 23.06 e 23.09.90, sem tributação, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º;
- ii. Em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 1.157/2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: pois é notório que a contribuinte está enquadrada em pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º e no §1º do art. 56 da Lei 12.350/2010;

A autoridade fiscal informa, 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...”. Acrescenta que a interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu

procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Conclui que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apuração.

Na sequência a autoridade fiscal traz a consolidação dos créditos presumidos (item IV.III.5.3 do relatório fiscal), a apuração dos créditos reconhecidos (IV.IV) e o recálculo dos créditos utilizados para desconto dos débitos (item V).

Passa então a tratar da omissão de receitas.

#### **Das omissões de receitas**

##### **Crédito presumido do ICMS**

No item VI.I, a autoridade fiscal tratada omissão de receitas decorrentes de créditos presumidos de ICMS. Relata que verificando-se os lançamentos contábeis, bem como as Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras da empresa, constatou-se que foram apurados créditos presumidos de ICMS provenientes de diversos estados brasileiros, tais como Bahia, Pernambuco, Goiás e Mato Grosso.

##### **Omissão de receita por incorreção da EFD-Contribuições**

No item VI.II, a autoridade fiscal tratada omissão de receitas decorrentes da incorreta classificação fiscal de alguns produtos, como segue, conforme itens do relatório fiscal:

###### **1) VI.II.2- Carnes Temperadas**

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

Menciona 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 pontua 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, vigente à época dos fatos e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, aprovado pela IN RFB nº 807/2008, com as alterações da IN RFB nº 1.260/2012, vigente à época dos fatos, a 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), pelo que não podiam ser comercializadas com alíquota zero.

Consta do relatório fiscal a listagem diversos produtos que foram considerados com classificação fiscal incorreta presentes na planilha NFE-Geral, acompanhados da lista de ingredientes fornecida pela contribuinte. Salieta a autoridade fiscal que desta verifica-se nos produtos 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.

### **2) VI.II.2.1 KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO e outros**

Relata a autoridade fiscal que diversos itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como kits. Informa que os kits são formados por itens diversos além das carnes temperadas como, por exemplo, bolsas térmicas e diversos outros produtos. Pontua que 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, 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, afirma 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. **Menciona a Solução de Consulta nº 138 - SRRF/9ª RF/Diana, de 5 de junho de 2008.**

### **3) VI.II.3- Produtos informados com NCM 1902**

A autoridade fiscal traz uma listagem de produtos que foram informados na EFD-Contribuições como sendo classificados na posição 19.02 da NCM, que estava incluída no rol dos produtos tributados a alíquota zero. Com base na Resolução CAMEX nº 94/2011, seção 1, página 20 e nas mesmas NESH, conclui que, independentemente da classificação correta de cada uma das dezenas de itens relacionados, o importante no caso em tela é que os referidos itens não se classificam na posição 19.02 e seus desdobramentos e, portanto, deveriam ter sido tributados normalmente já que não estão amparados por qualquer comando legal que afaste a tributação.

### **Valores Lançados**

No item VI.II.4 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.

**Da Multa por Apresentação de EFD-Contribuições com Informações Inexatas, Incompletas ou Omitidas**

A autoridade fiscal relata que verificou inconsistência entre os valores totalizados das notas fiscais eletrônicas de saída e a totalização das informações prestadas na EFD-Contribuições no mês de junho de 2013. Informa que, conforme informação prestada pela interessada quando instada para tanto, nenhuma das notas de venda emitidas pela filial 01.838.723/0305-49 consta da EFD-Contribuições do mês de junho de 2013, o que era obrigatório por força do art. 16 da Lei nº 9.779/99, art. 2º do Decreto nº 6.022/2007, art. 4º da IN RFB 1.252/2012 e do ADE COFIS nº 20/2012.

Acrescenta que, que todas as infrações apuradas nos itens VI.I, relativo a créditos presumidos do ICMS e VI.II, relativo às incorreções de classificação fiscal também implicam em grave incorreção da EFD-Contribuições para os meses de abril, maio e junho, pois todos aqueles valores lá apurados foram omitidos.

Além disso, menciona: que constatada a incorreção de classificação fiscal, é bastante claro que as informações prestadas nos registros C181 e C185 correspondentes da EFD-Contribuições estão incorretos. Incorretos tanto quanto à classificação fiscal dos produtos informados e quanto ao valor do PIS e da COFINS apurados; também os registros de apuração das contribuições estão incorretos, tendo apurado valor a menor, tudo devidamente comprovado no item VI.II do relatório fiscal; as glosas realizadas no item IV do relatório fiscal também corrigem informações inexatas prestadas na EFD-Contribuições, sendo que os registros C170, C191 e C192 correspondentes aos créditos glosados estão incorretos por representarem créditos inexistentes.

No item VI.III.3 a autoridade fiscal traz a legislação pertinente, à luz do Parecer Normativo RFB nº 3, de 10/06/2013 e do Parecer Normativo Cosit nº 3/2015, e afirma que para o caso da escrituração com informações inexatas, omitidas ou incompletas, aplica-se o inciso III do art. 57 da MP 2.158-35, na redação da Lei 12.766/2012. No próprio relatório, a autoridade fiscal junta quadro demonstrativo da base de cálculo e da multa apurada por incorreção da EFD-Contribuições.

***Da impugnação***

Preliminarmente a interessada pede o julgamento em conjunto dos processos relacionados.

**Nulidade do Auto de Infração e Despachos Decisórios**

A impugnante, preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração alegando que a "glosa dos créditos decorrentes do PIS e da COFINS apurados no 2º trimestre de 2013 foi realizada a partir da análise de planilhas e documentos fiscais", critério este que alega ser, "a toda evidência, viciado, uma vez que não busca alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade produtiva da empresa". Aduz que a fiscalização precisa conhecer de perto a atividade

desenvolvida pela empresa e não simplesmente elaborar planilha listando os itens glosados, sem explicitar a motivação (fática e jurídica) das glosas.

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

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

### **Créditos constituídos indevidamente**

#### **Conceito de insumo**

No tópico “IV – DA CORRETA APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS”, a interessada, a fim de afastar o conceito de insumo adotado pela Fiscalização, e defender que a palavra “insumo”, empregada pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, possui abrangência muito maior do que pretende lhe dar a RFB, nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 11/11/2002, e nº 404, de 12/3/2004, tece considerações sobre a não cumulatividade das contribuições em tela estabelecendo o seu entendimento sobre o conceito de insumo aplicável ao caso, à luz da interpretação que faz da legislação, da jurisprudência e da doutrina.

Alega que o conceito de insumo trazido nas referidas Instruções Normativas assemelha-se ao conceito de insumo tratado na legislação do IPI, mas que, entretanto, afirma que não há qualquer dispositivo nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que vincule os créditos destas contribuições à sistemática aplicada ao IPI e ao ICMS. Afirma: que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam a apropriação de créditos sobre todos os insumos destinados à produção de bens e serviços, porque para os tributos incidentes sobre a receita,

devem ser concedidos os créditos daquilo que é fundamental para a geração dessa receita.

Defende, então, que o conceito de insumo contemplado na sistemática não cumulativa das contribuições em tela está relacionado ao fato de "determinado bem ou serviço ter sido utilizado, mesmo que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com finalidade de prestar um determinado serviço, ou seja, insumos são aqueles bens e serviços contabilizados em custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa". E que, para efeito de identificar os valores que proporcionam a geração do crédito, "deve ser buscado o conceito atualmente considerado pela jurisprudência do E. CARF, analisando-se a vinculação deste bem/serviço na produção e na venda dos produtos".

Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente.

### **Fretes**

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

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

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

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

Ao contrário do sustentado pela fiscalização, portanto, TODO o creditamento realizado pela Impugnante em relação aos fretes está absolutamente correto, com base no art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, pois (i) os fretes na aquisição dos bens, (ii) no transporte de insumos, (iii) em estágio de industrialização e (iv) aqueles relativos a transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica de produto acabado (destinados à venda) geram direito ao crédito de PIS e de COFINS, por comporem a fase de produção na acepção ampla do conceito de industrialização, nos termos da jurisprudência do E. CARF:

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

#### **Pallets**

Quanto aos créditos relativos aos custos com pallets, defende que tais bens estão diretamente vinculados à produção, sendo indevida a glosa do crédito apropriado sobre tais itens. Nesse sentido aduz:

Conforme Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 03), anexado à presente Manifestação, os pallets tem objetivo de garantir a segurança na movimentação das cargas (mecanização para levantamento e deslocamento do produto transportado) e são amplamente utilizados no processo produtivo da Manifestante, uma vez que são aplicados na (i) industrialização (movimento de matérias-primas e produtos em fase de industrialização), (ii) armazenagem de matérias-primas em condições de higiene, (iii) armazenagem durante o ciclo de produção e (iv) armazenagem do produto industrializado a ser comercializado,.

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

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

#### **Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos**

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

funcionando com perfeição. Logo, é obrigatória a manutenção periódica dos mesmos.

Cita o "Relatório de Operações" elaborado pelo Tyno Consultoria que traz em anexo (Doc. 03), no qual, segundo alega, o processo produtivo da BRF é reproduzido de maneira minuciosa. Diz que lá é possível verificar que:

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

(...)

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

### **Manutenção Edificações**

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

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

### **Lubrificantes e Graxas**

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

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

### **Embalagens**

A Recorrente contesta a glosa de material de embalagem (cita sacos big bag) alegando ser indevido o entendimento fiscal de que somente confeririam créditos

ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados à armazenagem e ao transporte de produtos acabados. Defende ser incorreta essa interpretação da legislação e que em momento algum a lei restringiu o creditamento das contribuições às embalagens de apresentação. Cita exemplos de notas fiscais de produtos que entende geradores de crédito e aduz que

Os chamados sacos “big bag” são utilizados para acondicionar os produtos e os transportá-los. Como exemplo de utilização dos referidos sacos, a Impugnante cita a armazenagem provisória de ração.

Do Relatório do INT anexado à presente Impugnação (Doc. 03), retira-se o seguinte excerto: “33. Utiliza-se o mesmo sistema de acondicionamento para recolher a farinha no final da linha de produção do fornecedor interessado, para transportar o subproduto formado para a fábrica de ração, para armazenamento dos materiais granelizados e para transportar a ração da sua fábrica até os produtores de aves que não possuem silo. O sistema acondicionador é do tipo SC “big bag”, com dimensões 0,90 metros x 0,90 metros de seção reta e altura igual a 2,10 metros” (pg. 49 – destacou-se).

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

#### **Materiais de Laboratório e Sanitários**

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

#### **Higienização e Limpeza**

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

#### **Custos com Instrumentos**

Alega que, ao contrário do consignado na Informação Fiscal, os diversos instrumentos, incluindo os instrumentos de medição, são imprescindíveis na atividade agroindustrial desenvolvida pela Manifestante, de forma a manter todo o seu processo produtivo dentro dos parâmetros legais e sanitários para a

produção de alimentos de origem animal. Em sendo essenciais, há direito ao crédito.

#### **Bens adquiridos a alíquota zero**

No item “IV.3.1 – DOS PRODUTOS CLASSIFICADOS NA PLANILHA DE ALÍQUOTA ZERO, MAS QUE NÃO FORAM ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO” de sua impugnação, a interessada contesta as glosas das aquisições de “bens adquiridos para a revenda” e “bens utilizados como insumos” alegando, inicialmente, que parte das operações listadas pela fiscalização na planilha “Alíq ZERO ou NT” não foram adquiridas com alíquota zero. Informa que alguns dos produtos adquiridos pela Impugnante e listados na autuação não estão enquadrados na legislação que autoriza a aplicação do benefício da alíquota zero, razão pela qual são devidamente tributados pelo fornecedor da mercadoria e traz uma planilha onde indica “por amostragem”, algumas das mercadorias que foram indicadas na planilha “Alíq ZERO ou NT”, mas que foram tributadas pelos fornecedores. Por conta disso, pede a nulidade do Auto de Infração.

No mais, item IV.3.2, a interessada defende o direito ao crédito alegando, em síntese, que: o instituto da isenção o da alíquota zero são espécies que exoneram o tributo; o legislador ao submeter um determinado produto à alíquota zero, por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, ele na verdade o está isentando do pagamento. Ao final conclui que “a regra do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da isenção, aplica-se, in totum, às situações definidas como alíquota zero”.

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

#### **Crédito presumido da agroindústria**

No tópico IV.4 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA, a Recorrente inicialmente defende que os dispositivos legais trazidos como fundamento das glosas - art. 34, § 1º, da Lei 12.058/2009; art. 32, mencionado no referido § 1º; arts. 56, § 1º e 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2009 -, ao contrário do entendimento fiscal, permite a tomada de crédito presumido em relação aos bens adquiridos com suspensão das contribuições quando a saída não está beneficiada com a mesma suspensão, como é o caso de que se trata.

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

A recorrente defende a impossibilidade da aplicação da suspensão obrigatória nas aquisições de insumos, considerando que, em determinados casos, não é possível saber a destinação final do produto adquirido e atestar se serão utilizados nos termos das condições previstas para a aplicação da suspensão (se este será tributado ou não na saída). Somente quando da saída final desses bens é que apura o valor das contribuições a ser recolhido aos cofres públicos, bem como o respectivo crédito presumido a ser apropriado proporcionalmente de acordo com as saídas tributadas e/ou não tributadas e, igualmente, realiza os estornos necessários de bens com saídas sem tributação, como é o caso de venda de animal vivo.

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

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

Informa que traz planilhas em anexo através das quais, segundo alega,

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

E explica que:

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

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

[...]

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

Defende, por fim que:

Não há lei que impeça a Impugnante em apurar os créditos em discussão na forma acima exposta, uma vez que se deve sobrepor no presente caso é o princípio da verdade material e da praticabilidade tributária, de tal forma que às Leis nºs

12.058/09 e 12.350/2010 devem se amoldar à complexa cadeia produtiva da empresa.

#### **Aquisição de terceiros - Erro de sistema**

No tópico “IV.5 – DO DIREITO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE AQUISIÇÕES DE INSUMOS (ERRO DE SISTEMA EM QUE CONSTOU COMO TRANSFERÊNCIA – “PARTIC. BRF”)” a impugnante argumenta que as glosas que estão “marcadas com a expressão Partic. BRF, indicando que o participante da operação é a própria BRF, não havendo crédito algum a apurar” tratam-se, em verdade, de aquisições de insumos.

Explica que, no entanto, por conta de erro do sistema, foram enviadas à RFB na EFD-Contribuições informações como se todas as operações tivessem sido realizadas entre estabelecimentos. Diz que anexa “as notas fiscais eletrônicas, as quais demonstram as aquisições listadas na planilha ‘Partic. BRF’ são oriundas de terceiros e não de estabelecimentos da Impugnante”.

#### **Omissão de Receitas**

No tópico “IV.6 - NÃO INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS”, a impugnante contesta o lançamento das contribuições incidentes sobre valores de crédito presumido de ICMS com argumentos de variada ordem que não serão aqui relatorizados por serem irrelevantes ao que no voto restará decidido.

No item “V – DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS – AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS - REGRA GERAL CLASSIFICAÇÃO”, a impugnante inicia alegando que para a correta classificação da mercadoria, deve-se partir das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI-SH e não diretamente a partir da NESH como realizado pela Autoridade Fiscal. Afirma que pela primeira regra de classificação, conforme descrita no item 2, “a” e “b” da RGI/SH, já seria possível classificar os produtos comercializados, pois com base nos “textos das posições e das notas de seção e de capítulo” é possível enquadrar os produtos nas corretas classificações fiscais, não sendo necessário ingressar nas demais regras gerais para interpretação do sistema harmonizado quando a primeira regra de classificação já é atendida.

No item “V.1 – DAS CARNES”, em relação às carnes especificados durante a fiscalização e consolidados no relatório fiscal - classificadas nos NCMs nº 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700, sujeitas à alíquota zero, nos termos do art. 1º, XIX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 10.925/04 -, defende que, pela composição dos ingredientes é possível verificar que “a eles não são adicionadas substâncias que alterariam a sua natureza química” e o fato de as carnes “serem temperada para exclusiva conservação não altera em nada o seu caráter in natura”. Conclui que se a carne temperada para sua manutenção não perde o caráter in natura e não há qualquer indícios que não sejam carnes, está absolutamente correta a classificação adotada para estes produtos, não

havendo qualquer base legal ou laudo que comprove a tese da fiscalização, que afirma que as carnes in natura (acrescida de alguns ingredientes para sua conservação) deveriam ser classificadas na posição 16.02.

Em relação aos produtos denominados Kit Felicidade (Chester) Perdigão e outros, no item “V.2 – KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO E OUTROS”, explica que a classificação fiscal adotada diz respeito ao produto principal que compõe o Kit e afirma que não faz sentido "o entendimento da Fiscalização de que cada componente do produto tenha uma classificação fiscal diferente". Argumenta que: os Kits nada mais são do que os produtos in natura com uma embalagem de apresentação diferenciada para datas especiais; as bolsas térmicas compõem os referidos KITS e servem como embalagem do produto, não devendo ter classificação específica (NCM 4202.92.00) como sustenta a Fiscalização; o produto principal dos KITS são mercadorias em estado natural, classificadas corretamente nos NCMs 0207.2500 e 0207.1200, sendo os demais componentes meramente acessórios.

No item “V.3 – PRODUTOS INFORMADOS COM NCM 1902”, a impugnante alega que:

Para auxiliar o intérprete no enquadramento da posição correta do NCM, a Regra 3 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH (IN SRF nº 807/2008, com as alterações da IN RFB nº 1.260/12, vigente à época dos fatos), trouxe uma forma de interpretação para classificação dos produtos, estabelecendo que (i) a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica, bem como (ii) se classificam pela matéria que lhes confira a característica essencial. Se ainda assim não for possível o enquadramento, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

E passa a demonstrar a correção da classificação fiscal por ela adotada para os produtos informados como sujeitos à alíquota zero, como segue:

- no item “V.3.1 – DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL NO NCM 1902.1100” alega: os pães de queijo comercializados não consistem de "pasta congelada ou mistura" classificadas na posição 1901.2000 como sustenta a Autoridade Fiscal; diz que tais produtos já são próprios para consumo, o que afasta a sua classificação no NCM 1901.2000; a classificação do pão de queijo no NCM 1902.1100 (Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo que contenha ovos) mostra-se a classificação fiscal mais adequada;

- “V.3.2 – DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL NO NCM 1902.2000”: nos produtos sanduíches e nas tortas, a carne e o peito de peru representam apenas parcela, um dos ingredientes do sanduíche, o que atrai a aplicação da classificação mais próxima da descrição apresentada pela NESH, que é o de massa alimentícia na posição 19.02; a torta de peito de iogurte com palmito e catupiry, por não se equiparar a qualquer dos produtos listados nas demais subposições (pães, bolachas, biscoitos, waffles e torradas), não pode ser classificada na posição

19.05, que trata exclusivamente de produtos de padaria ou pastelaria; conclui que os sanduíches e as tortas estão corretamente classificados na posição 1902 da NESH, sujeitas, por conseguinte, à incidência da alíquota zero prevista no art. 1º XVIII da Lei nº 10.925/04;

- “V.3.3 – DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL NO NCM 1902.3000”: o frango componente das coxinhas é apenas um dos ingredientes do produto final e amolda-se corretamente na classificação de outras massas alimentícias da NCM 1902.3000.

No tópico “VI – DA EVENTUAL NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA”, a impugnante, novamente, requer que seja determinada a baixa dos autos em diligência, com base nos mesmos fundamentos postos no item III de sua impugnação, apontando os mesmos quesitos lá postos.

A impugnante contesta a multa por descumprimento de obrigação acessória, no item “VII – DA MULTA POR INCORREÇÕES DA EFD-CONTRIBUIÇÕES”, alegando: que agiu de boa-fé; apenas cometeu equívocos na escrituração e que não teve qualquer intuito de apurar crédito indevido; que não houve qualquer prejuízo ao erário; que o erro no preenchimento de obrigações acessórias não possui qualquer relação com o valor integral do seu faturamento mensal; por conta disso, a aplicação da multa em no montante em que o foi vai de encontro aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, do não confisco

Ao final a recorrente pugna: pelo reconhecimento da nulidade do Auto de Infração; que sejam reconhecidos integralmente os créditos pleiteados; que sejam afastadas as exigências sobre as supostas omissões de receitas; pelo julgamento em conjunto dos processos relacionados; que, em sendo mantida a presente autuação, seja sobrestado o presente processo e os processos conexos, até decisão definitiva do E. STF nº RE 835.818/RG, afetado como repercussão geral. Por fim, requer, outrossim, que seja dado provimento a presente Impugnação, para o fim de afastar integralmente a multa regulamentar aplicada ou, quando menos, reduzi-la, haja vista a evidente violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não confisco.

No tópico “VI – DA EVENTUAL NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA”, a impugnante, novamente, requer que seja determinada a baixa dos autos em diligência, com base nos mesmos fundamentos postos no item III de sua impugnação, apontando os mesmos quesitos lá postos.

#### **Multa por descumprimento de obrigação acessória**

A impugnante contesta a multa por descumprimento de obrigação acessória, no item “VII – DA MULTA POR INCORREÇÕES DA EFD-CONTRIBUIÇÕES”, alegando: que agiu de boa-fé; apenas cometeu “equívocos na escrituração” e que “não teve qualquer intuito de apurar crédito indevido”; que não houve qualquer prejuízo ao erário; que o erro no preenchimento de obrigações acessórias não possui qualquer relação com o valor integral do seu faturamento mensal; por conta

disso, a aplicação da multa, no montante em que o foi, vai de encontro aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, do não confisco.

#### ***Da diligência fiscal***

Considerando que o conceito de insumo a ser adotado atualmente no âmbito da RFB, para fins de aferição do direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não é mais o estabelecido nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, o qual foi o adotado pela fiscalização, mas o que consta da decisão do STJ proferida nos autos do Resp 1221170/PR e considerando que a competência originária para a análise e reconhecimento de direito creditório pleiteado pelo contribuinte no âmbito da RFB é da Delegacia da Receita Federal do Brasil – DRF, foi demandado por esta turma de julgamento o retorno do presente processo à DRF de origem, para que a autoridade competente para tanto se manifestasse quanto à glosas realizadas à luz do entendimento firmado pelo STJ.

#### ***Do relatório da diligência fiscal***

A autoridade fiscal inicialmente menciona que após a emissão do despacho que determinou a diligência, foi publicado o Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

As glosas foram ajustadas de acordo com o conceito de insumo alterado pelo PN COSIT 5/2018. Todos os documentos fiscais glosados estão listados no arquivo “GLOSAS DILIG DRJ – 02 2013.xlsx”, à fl. 1949 dos autos.

Em relação aos fretes, relata a autoridade fiscal que foi realizada nova análise resultando em significativa modificação do quadro de fretes não admitidos. Mas que, mesmo assim, não foram alteradas as glosas dos fretes não localizados, dos fretes em duplicidade e dos fretes que não se enquadrarem no conceito de insumo veiculado no PN COSIT 5/2018, relativos às contas que relaciona (indica o número e a descrição das contas).

Em relação à glosas dos “Demais assuntos das linhas 1 a 7”, informa que não foram alteradas as glosas de:

- bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, como ferramentas e instrumentos de medição, que a elas se assemelham, excluídas do conceito de insumo pelo parágrafo 95 do PN COSIT 5/2018;
- itens como rádio comunicador, biscoito maria, cartão de aniversário, confecção de faixas e banners para marketing, e outros que não são enquadráveis como insumo conforme veiculado no citado parecer normativo;

- pelo mesmo motivo não foram alteradas as glosas dos serviços que lista; explica que dentro dos “serviço de mão de obra” encontram-se diversos tipos de serviços: há serviços prestados para manutenção de equipamentos industriais, mas também serviços prestados por borracheiro, motivo pelo qual, a despeito da classificação dada aos serviços tomados, alguns foram considerados fazendo jus a creditamento e outros foram glosados.

Menciona que mais de 80% das glosas, excluídos os fretes, em valor, referem-se a “movimentação cross docking e repaletização”. Informa que tais itens foram objeto de análise mais detalhada no processo 11516.721988/2019-79, da mesma contribuinte, relativo ao 3º trimestre-calendário de 2014, do qual transcreve os excertos de interesse, e acrescenta que a “movimentação cross docking” ocorre após o término do processo produtivo, não tem exigência legal e ocorre de maneira discricionária por parte da contribuinte, o mesmo ocorrendo com a “repaletização”. Não há que se falar em direito creditório à luz do parágrafos 55 a 57 do PN COSIT 5/2018.

Na sequência a autoridade fiscal traz quadro demonstrativo dos créditos adicionais que entende que devem ser reconhecidos no trimestre, o qual segue reproduzido:

<b>NOVA APURAÇÃO DE CRÉDITO PARA OS PROCESSOS DE RESSARCIMENTO –</b>			
<b>Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação gerado no trimestre</b>			
<b>Processo 10983.921285/2016-27</b>			
<b>PIS/Pasep</b>	<b>E - Valor do</b>	<b>F - Valor</b>	<b>Valor adicional</b>
	<b>crédito</b>	<b>corrigido do crédito</b>	<b>= (F) – (E)</b>
ABRIL	943.995,95	1.825.411,38	881.415,43
MAIO	483.882,53	1.363.479,43	879.596,90
JUNHO	739.398,62	1.572.873,11	833.474,49
<b>TOTAIS</b>	<b>2.167.277,10</b>	<b>4.761.763,92</b>	<b>2.594.486,82</b>
<b>Processo 10983.921286/2016-71</b>			
<b>Cofins</b>			
ABRIL	4.318.143,02	8.377.995,88	4.059.852,86
MAIO	2.228.801,55	6.280.278,16	4.051.476,61
JUNHO	3.407.995,74	7.247.029,73	3.839.033,99
<b>TOTAIS</b>	<b>9.954.940,31</b>	<b>21.905.303,77</b>	<b>11.950.363,46</b>

Menciona que “Visando compatibilizar este processo com os procedimentos da Solução de consulta Interna Cosit nº 24/2007” o direito creditório da contribuinte no valor apurado deve ser reconhecido, porém “deve ser mantido sobrestado até o julgamento final dos processos envolvidos, implicando em manter não homologadas as declarações de compensação apresentadas”. E acrescenta:

22. Os valores gerados neste trimestre, respectivamente R\$ 4.761.763,92 do PIS/Pasep vinculado à receita de exportação e R\$ 21.905.303,77, da Cofins vinculada à receita de exportação, devem ser mantidos sobrestados até o final do julgamento destes processos, uma vez que os valores dos autos de infração não alterados nesta informação fiscal são maiores do que os valores de créditos

apurados. Saliente-se que parte destes valores já haviam sido originalmente apurados.

E conclui que:

25. Os demais autos de infração do processo 11516.720.975/2018-00 não são modificados em decorrência da alteração no conceito de insumo, devendo ser submetidos a julgamento sem nenhuma alteração desta informação fiscal. Ainda, as demais glosas não tratadas nesta informação fiscal devem ser submetidas a julgamento da forma como foram apresentadas no Relatório Fiscal original, por não dependerem da alteração do conceito de insumo. Saliente-se que os demais processos de ressarcimento também não tiveram alteração quanto ao direito creditório.

### ***Da manifestação contra o relatório fiscal de diligência***

A interessada, inicialmente, reclama que o posicionamento fixado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, é contrário ao Acórdão Repetitivo proferido pelo E.STJ no REsp nº 1.221.170/PR, pois, como já mencionado, a tese fixada por aquela Corte foi a de que “todos os bens ou serviços essenciais ou relevantes para as atividades econômicas do contribuinte, lhe permitirão o aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins”.

Em contestação às glosas de serviços dos fretes descritos pela fiscalização como “lançamento não informado” e “lançamento não localizado”, a interessada alega que esses fretes, conferem direito ao crédito, apesar de as planilhas por ela apresentadas conterem inconsistências; isso com base no argumento de que o que “deve ser priorizado no processo administrativo fiscal é a busca pela verdade material dos fatos”. Assim defende que o fato de não constar a informação da contabilização não invalida o direito ao crédito da empresa, bastando que a fiscalização tivesse consultado as notas fiscais e analisado o processo produtivo da empresa para verificar que os tais fretes “são essenciais para empresa”.

Em relação a “Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico e Repaletização”, tece argumentos já trazidos na primeira impugnação e aduz que a armazenagem se desdobrariam em outros serviços que estão diretamente vinculados ao correto acondicionamento dos produtos, quais sejam: “(i) a movimentação (cross docking), (ii) serviços de carga e descarga e operador logístico; e (iii) repaletização”. Acrescenta que “o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/034 dispõe expressamente sobre a possibilidade de descontar os créditos do PIS e da COFINS sobre os custos de armazenagem”. Na sequência, passa a explicar cada um dos serviços mencionados a fim de demonstrar que são “inerentes ao serviço de armazenagem contratado” e que são relevantes ou essenciais à sua atividade produtiva.

Contra a as glosas de “PEÇAS E SERVIÇOS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS” os argumentos são os mesmos da primeira impugnação.

Também são os mesmos da impugnação os argumentos contra a glosa dos custos com instrumentos, acrescentando apenas que Parecer Normativo COSIT nº 05/18

reconhece que os custos despendidos pela Pessoa Jurídica para atender a critérios de qualidade impostos pela legislação (por exemplo, normas sanitárias), atendem ao conceito de insumos, enquanto despesas relevantes para as atividades da Empresa e transcreve os itens 49 e 53 da consulta.

Reitera o pedido de acolhimento das razões de contestação.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 12/02/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls.2086), apresentando o Recurso Voluntário em 12/03/2020 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 2089), o que fez com os seguintes pedidos:

Ante o exposto, requer dignem-se V.Sas., preliminarmente, a reformar o r. Acórdão recorrido para reconhecer a nulidade do Auto de Infração e de todo o procedimento fiscal, com o seu respectivo cancelamento, posto que para a correta glosa de créditos de PIS e COFINS é indispensável que a fiscalização analise com o devido cuidado o processo produtivo da empresa e aplicação dos insumos cujo crédito foi glosado, o que não se verificou no presente caso, acarretando em um evidente vício material, nos termos do art. 142 do CTN e art. 59, §1º, II do Decreto 70.235/75.

Caso não seja reconhecida a nulidade, requer dignem-se V.Sas. a dar provimento ao presente Recurso Voluntário, para o fim de (i) reconhecer integralmente os créditos de PIS e COFINS apurados no 2º trimestre de 2013, bem como (ii) afastar as exigências do PIS e da COFINS sobre as supostas omissões de receitas, pois são indevidas.

Requer, ainda, seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para o fim de afastar integralmente a multa aplicada de 0,2% aplicada em razão das supostas incorreções na EFDContribuições, diante da evidente violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não confisco.

Por fim, requer-se também a conversão do julgamento em diligência (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), para que seja verificada a essencialidade ou a relevância dos itens sobre os quais foram glosados os créditos de PIS e COFINS, bem como a respeito da classificação fiscal das mercadorias, para que sejam elaborados laudos periciais sobre a os produtos.

Considerando a conexão existente entre o presente processo e os PAF's nos 10983.921285/2016-27, 10983.921288/2016-61, 10983.921286/2016-71 e 10983.921287/2016-16, requer-se o seu julgamento em conjunto, a fim de evitar-se decisões conflitantes sobre a mesma matéria.

A Contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso de Ofício, o que fez com pedido para que seja negado provimento, mantendo-se o Acórdão nº 07-45.828 em sua parte de que trata o recurso de ofício, tendo em vista a impossibilidade da exigência do PIS e da COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS enquanto subvenções para investimento, nos termos do art. 30, §34º, da Lei nº 12.973/14 e art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso de Ofício preenche os requisitos de admissibilidade, nos termos da **Portaria do Ministro da Fazenda nº 23, de 17 de janeiro de 2023** e **Súmula CARF nº 103**, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Por sua vez, o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### 2. Recurso de Ofício

A 4ª Turma da DRF/FNS proferiu o Acórdão nº 07-45.828, dando parcial provimento à Impugnação ao Auto de Infração, para o fim de cancelar a exigência do PIS e da COFINS sobre créditos presumidos de ICMS e, conseqüentemente, adequar o valor da multa aplicada.

Assim concluiu o ilustre julgador *a quo*:

A análise da autoridade fiscal, entretanto, não foi realizada à luz da legislação aplicável ao caso vigente à sua época.

É que quanto à natureza do crédito presumido de ICMS, se subvenção de custeio ou de investimento, à época do lançamento, o que se deu em 25 de julho de 2018 com a ciência da autuação ao contribuinte, já estava em vigor lei que tratava especificamente desta matéria.

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

Assim é que ante a retroatividade assegurada pelo art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e pelo § 5º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, tem-se que a definição do crédito presumido de ICMS como subvenção de investimento se aplica e já se aplicava ao caso dos autos, desde a entrada em vigor da referida lei complementar.

Assim é que ante a retroatividade assegurada pelo art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e pelo § 5º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, tem-se que a definição do crédito presumido de ICMS como subvenção de investimento se aplica e já se aplicava ao caso dos autos, desde a entrada em vigor da referida lei complementar.

Assim, em tendo sido o Auto de Infração lavrado sem a devida observância à legislação vigente pertinente aos fatos a que se refere à presente matéria, está, nesta parte, eivado de vício insanável que leva à sua nulidade.

Desta feita, o crédito tributário deve ser cancelado na parte em que se refere aos créditos presumidos de ICMS.

**Está correta a decisão recorrida ao concluir pela retroatividade assegurada pelo art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e pelo § 5º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014.**

Por sua vez, além da conclusão do ilustre Julgador de primeira instância, a qual adoto integralmente, cumpre salientar que, na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, deve ser considerado se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, enquanto critério que define a hipótese de incidência das contribuições para o PIS e a COFINS.

Sob esse aspecto, as subvenções governamentais são vistas como uma forma de redução da despesa tributária, e não como receita, uma vez que não há ingresso financeiro ou, ainda, desembolso efetivo, mas apenas a ausência de uma perda financeira. No caso, tais subvenções representam essencialmente uma renúncia de receita por parte da Fazenda Estadual, que abdica da exação em favor do beneficiário.

Com isso, **não está caracterizado o aspecto material para que seja possível a inclusão na base de cálculo das Contribuições para o PIS e da COFINS.**

Destaco decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça em julgado ao **REsp nº 1.825.503/SC (2019/0198856-0)**, conforme Ementa:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência consolidada em ambas as Turmas especializadas em direito público deste Tribunal é firme no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para

desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/11/10; REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14/2/12; AgRg no REsp 1.318.196/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2012; AgRg no REsp 1.214.684/PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 1.8.2012; AgRg no REsp 1159562/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; AgRg no REsp 1165316/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/11/2011; AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/05/2011; REsp 1025833/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp 1.282.211/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 19.6.2012.

2. Mais recentemente, a posição foi reafirmada em novos fundamentos por esta Corte ao estabelecer que, considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições. Precedente: REsp. n. 1.605.245-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25 de junho de 2019.

3. Recurso especial não provido.

Como destacado na Ementa acima, no r. voto condutor da decisão acima, o Eminentíssimo Ministro Relator Mauro Campbell Marques fundamentou no sentido de que *“os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações de exportação, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.”*

Ademais, igualmente deve ser considerado que as subvenções têm como objetivo primordial estimular o desenvolvimento econômico de regiões ou setores específicos, fomentando a instalação e expansão de empresas, o que, conseqüentemente, gera empregos e promove o desenvolvimento econômico e social.

E a inclusão do crédito presumido na base de cálculo das Contribuições para o PIS e da COFINS, como fez a Fiscalização, implica em neutralizar um benefício concedido pelo Estado-membro, resultando em ofensa à autonomia dos entes federativos no que diz respeito à sua competência tributária.

Neste exato sentido se posicionou a Eminente Ministra Regina Helena Costa em seu r. voto-vista por ocasião do julgamento dos **Embargos de Divergência em RESP nº 1.517.492 – PR (2015/0041673-7)**, no qual concluiu por afastar a exigência de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS concedidos pelo estado do Paraná aos contribuintes.

Vejamos a Ementa do julgado em referência:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA *RATIO DECIDENDI* APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque

fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desprezo à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando

inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Em seu r. voto-vista a Eminente Ministra ponderou que “os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais, quer ainda, à vista de fundamento não menos importante, por malferir o princípio federativo.”

Outrossim, é corolário das próprias normas contábeis que *“na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais”*, conforme art. 1º, § 2º da Resolução nº 750/1993, que tratava de forma compilada os princípios contábeis, os quais, a partir de 2017, estão sendo tratados em CPCs específicos.

Observo que assim já decidi a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme v. **Acórdão nº 9303-004.674**, cuja Ementa abaixo colaciono:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo do PIS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pelo PIS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência “natureza” de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL  
COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo da COFINS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pela COFINS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência

"natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Destaco, ainda, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 835.818 perante o Eg. Supremo Tribunal Federal, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, julgado em sede de repercussão geral, conforme Tema 843 com o seguinte teor:

**TEMA 843 - Possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.**

No RE em questão, foi fixada a tese:

COFINS – PIS – BASE DE CÁLCULO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ARTIGOS 150, § 6º, E 195, INCISO I, ALÍNEA “B”, DA CARTA DA REPÚBLICA – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA.

Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade da inclusão de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas bases de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS.

No caso sob repercussão geral perante o STF, a União interpôs Recurso Extraordinário contra acórdão proferido pela Segunda Turma do Tribunal Regional da 4ª Região, ao negar provimento à Remessa Oficial e à Apelação nº 5014019-74.2010.404.7000/PR, decidindo que não configurarem os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados e o Distrito Federal, receita ou faturamento das empresas beneficiadas a atrair a incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins, uma vez tratar-se de renúncia fiscal da unidade federativa concedente, não se confundindo com o fato gerador das contribuições para o PIS e da COFINS.

Por fim, com relação à matéria em análise, cumpre salientar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou no mesmo sentido deste voto, a exemplo do julgamento ao Processo Administrativo Fiscal nº 11686.000350/2008-96, no qual foi proferido o v. **Acórdão nº 9303-009.485**, conforme ementa abaixo reproduzida:

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

Período de apuração: 31/07/2004 a 30/09/2004

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se de um incentivo fiscal.

Portanto, deve ser mantida a decisão da DRJ de origem ao concluir que, ante a retroatividade assegurada pelo art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e pelo § 5º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, tem-se que a definição do crédito presumido de ICMS como subvenção de investimento se aplica e já se aplicava ao caso dos autos, desde a entrada em vigor da referida lei complementar, resultando na necessária exclusão de tais valores do lançamento de ofício.

Por sua vez, igualmente considerando as razões acima acrescentadas, entendo que o incentivo fiscal representado pelo crédito presumido de ICMS não pode integrar a base de cálculo das contribuições não-cumulativas.

Por tais razões, deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

### **3. Recurso Voluntário**

#### **3.1. Preliminares**

A Recorrente pede pela nulidade das glosas realizadas por falta de análise da atividade empresarial para verificação de cada item, bem como por falta de análise das planilhas apresentadas durante o procedimento fiscal, tampouco diligências, pela Fiscalização, junto aos estabelecimentos industriais, permitindo detida averiguação sobre a relevância e essencialidade dos materiais e dos serviços que foram objeto da glosa.

Em síntese, o pedido de nulidade tem por argumento principal a superficialidade da análise das informações necessárias para a apuração dos créditos tributários, bem como da falta de fundamentação em laudo técnico, o que, inverte o ônus da prova de forma indevida e fere o princípio da verdade material.

#### **Sem razão à defesa.**

Em que pese a imprescindível análise pela Unidade Preparadora sobre a participação dos itens identificados como insumos, além de partes e peças indicadas como bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo da empresa, entendo que não é causa para que seja declarada nulidade do lançamento de ofício.

Com relação ao ônus da prova, é importante frisar que não obstante se tratar de lançamento de ofício, é do Contribuinte o encargo de comprovar os requisitos sobre o direito invocado para manutenção dos créditos glosados, na forma prevista pelo artigo 373, I do Código de Processo Civil.

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

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

**Art. 59.** São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

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

#### **4. Mérito**

##### **4.1. Da análise dos critérios de relevância e essencialidade sobre os insumos indicados pela Contribuinte**

###### **4.1.1. Do conceito de insumo**

Versa o presente litígio de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, apurados no período de janeiro a março de 2013, nos valores de R\$ 3.558.397,75 e de R\$ 16.390.195,74, respectivamente, acrescidos de multa ofício de 75% e juros de mora.

Igualmente foi lavrado “Auto de Infração OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB LAVRATURA”, no valor de R\$ 14.846.502,45, lavrado pela “Apresentação de EFD-Contribuições com Informações Inexatas, Incompletas ou Omitidas”.

Conforme Relatório Fiscal o procedimento de fiscalização dos tributos PIS e COFINS apurados pela contribuinte no 2º trimestre de 2013, cuja conclusão serviu de base para os Despachos Decisórios e Auto de Infração objetos dos seguintes processos:

Quadro 1 – Processos relacionados – 2º trimestre-calendário de 2013				
	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	20089.28152.181013.1.1.08-3341	PIS/Pasep-EXP	10983.921285/2016-27	11516.720975/2018-00
2	00792.22461.301213.1.5.10-4761	PIS/Pasep-Merc Int	10983.921288/2016-61	
3	34044.27660.201113.1.1.09-1601	COFINS-EXP	10983.921286/2016-71	
4	20707.57835.301213.1.5.11-0049	COFINS-Merc Int	10983.921287/2016-16	

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

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

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

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

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

Documento público. Ausência de sigilo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

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

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

Em razões recursais a Recorrente descreveu o processo produtivo com relação aos carnes, frango, suínos, leite e seus derivados, manteiga, creme de leite UHT, leite UHT, leite em pó e composto lácteo em pó.

Igualmente foram apresentadas as seguintes comprovações:

- (i) Relatório explicativo das operações relativas às linhas de produção da Recorrente;
- (ii) Relatório explicativo da metodologia de elaboração de laudos técnicos de itens e alocações de serviços nas linhas de produção da Recorrente;
- (iii) Laudos técnicos dos materiais utilizados; e
- (iv) Laudos técnicos de serviços contratados.

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

#### 4.1.2. Fretes

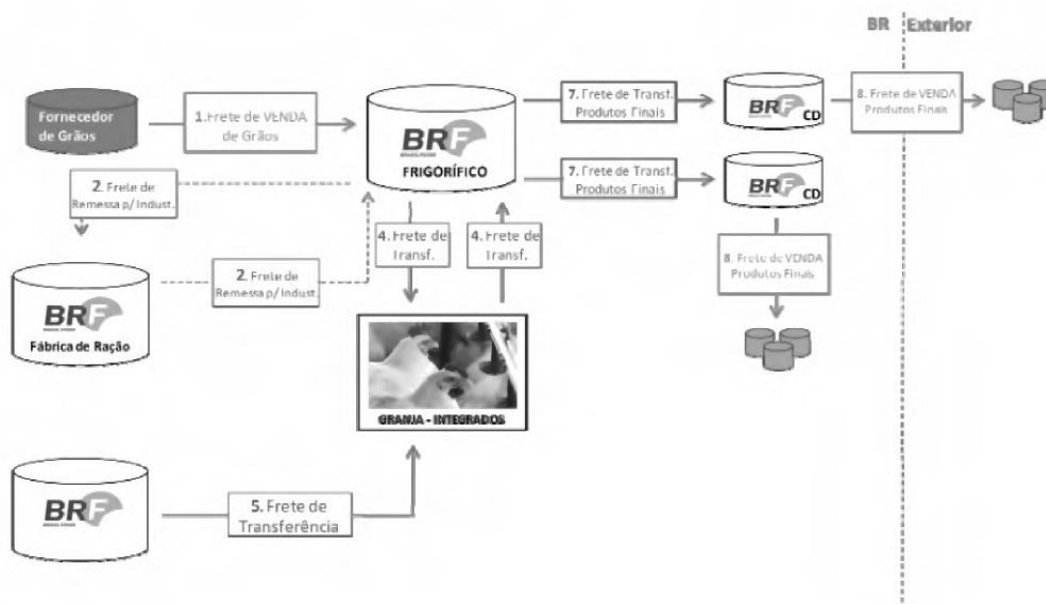
Foram glosados os valores das seguintes despesas com serviços de fretes:

- a. os valores contabilizados como serviços de fretes em relação aos quais não foi possível identificar a aplicação do serviço;
- b. itens sem qualquer informação de contabilização;
- c. para os casos em que o mesmo documento foi informado para mais de um frete, foi glosado o valor excedente - quando pode ser verificado que o valor do lançamento contábil era maior ou igual do que a soma dos fretes informados o fato foi aceito como correto.
- d. dos valores totalizados nos arquivos apresentados em resposta à intimação fiscal, foram excluídos os valores contabilizados em contas que denotam não se tratar de insumos, tais como fretes entre as unidades da empresa (fretes de distribuição, que não se confundem com fretes de venda), fretes de tratamento de resíduos, fretes de bens de uso permanente, fretes de refeições, fretes contabilizados em custo de sinistros e diversos outros.

Argumentou a defesa que os fretes que deram origem aos créditos pleiteados se tratam daqueles diretamente relacionados às atividades da Recorrente como, por exemplo, para aquisições de bens utilizados como insumos, uma vez que a essencialidade das despesas com frete fica evidente dentro do complexo ciclo produtivo da empresa, pois os bens são produzidos em um

determinado estabelecimento e, posteriormente, são remetidos a outro em caminhões refrigerados que mantém o produto na condição térmica em que foi produzido.

Para tanto, demonstrou em razões recursais o seguinte resumo do seu processo produtivo:



Conforme informações constantes dos autos, **os fretes em referência são realizados desde o ciclo produtivo da empresa até a venda das respectivas mercadorias (art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), os quais são realizados por meio de transportes especiais, com vistas à manutenção da integridade e qualidade de seus produtos, sob pena de não se ter um alimento apto ao consumo humano.**

De acordo com a defesa, a manutenção da refrigeração dos produtos é exigência legal estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA, a exemplo dos arts. 1º, 3º e 4º Resolução CISA/MA/MS nº 10/1984 (necessidade de manutenção da temperatura durante todas as fases do processo produtivo – produção até comercialização – incluindo o transporte do produto), o item 8.2, anexo, da Portaria MAPA nº 368/97 (controle da temperatura dos alimentos na fase de transporte) e o item 8.8.2 da Portaria ANVISA nº 326/97.

O ilustre julgador *a quo* manteve a glosa com a seguinte conclusão:

Quanto ao serviço de frete, a legislação permite o creditamento, desde que tomados de pessoas jurídicas, nas seguintes hipóteses:

(1ª) no caso de se entender que o serviço de frete seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, hipótese de crédito tratada no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002 (crédito cuja base de cálculo deve ser informada na Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos, das Fichas 06A e 16A do Dacon) - e

(2ª) no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, crédito previsto no inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei nº 10.833/2003 (valores informados na Linha 07 - Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda).

Observe-se que há, ainda, uma terceira hipótese de creditamento de custos com serviços de frete possível, além das expressamente previstas na legislação acima colocadas (hipótese que vem sendo acolhida pela Receita Federal do Brasil): esta se verifica quando o custo do serviço de frete, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo.

Ou seja, não procede o entendimento da recorrente de que quaisquer serviços de frete, em sendo essenciais ou relevantes à atividade empresarial e comercial da empresa, conferem direito ao crédito. Ao contrário do que entende a interessada, não é qualquer serviço de frete que lhe garante direito a crédito, mas apenas o que a legislação permite, como acima exposto.

Como mencionado acima, as atividades da Contribuinte são realizadas para o comércio de produtos de origem animal resfriados, refrigerados, as quais estão submetidas à regulamentação de órgãos públicos de controle e fiscalização, tais como ANVISA, Ministérios da Saúde e da Agricultura, com atuação direta do Serviço de Inspeção Federal na exigência de conformidades com regras de higiene, limpeza, conservação e qualidade, sob pena de condenação (perda) dos produtos, interdição de setores e dos próprios estabelecimentos frigoríficos.

**A título de exemplo de normas reguladoras, a defesa apresentou os seguintes normativos:**

- ✓ Resolução nº 10/1984, do Ministério da Agricultura, com instruções sobre a conservação de produtos industrializados perecíveis até a chegada ao consumidor final;
- ✓ Portaria SVS/MS nº 326/1997: estabelece controle sanitário de alimentos com o objetivo de proteger os consumidores mediante a adequação às boas práticas de fabricação de alimentos;
- ✓ Resolução nº 275/2002, da ANVISA: que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos.

**Com razão à defesa.**

O Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952, vigente na época dos fatos (2014), que aprovou o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal (Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950), posteriormente revogado pelo Decreto nº 9.013, de 29 de

março de 2017, estabeleceu as normas que regulam, em todo o território nacional, a inspeção e a fiscalização industrial e sanitária de produtos de origem animal, destinadas a preservar a inocuidade, a identidade, a qualidade e a integridade dos produtos e a saúde e os interesses do consumidor, executadas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nos estabelecimentos registrados ou relacionados no Serviço de Inspeção Federal.

Vejamos o que dispõe o Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952:

Art. 2º **Ficam sujeitos a inspeção e reinspeção previstas neste Regulamento** os animais de açougue, a caça, o pescado, o leite, o ovo, o mel e a cêra de abelhas e seus produtos o subprodutos derivados.

§ 1º **A inspeção a que se refere o presente artigo abrange, sob o ponto de vista industrial e sanitário** a inspeção "ante" e "post-mortem" dos animais, o recebimento, manipulação, transformação, elaboração, preparo, conservação,  **acondicionamento**, embalagem, depósito rotulagem, **trânsito** e consumo de quaisquer produtos e subprodutos, adicionados ou não de vegetais, destinados ou não à alimentação humana.

Vejamos, ainda, o que dispõe a **Portaria nº 326, de 30 de julho de 1997**, que aprovou o Regulamento Técnico; "Condições Higiênicos-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos":

8.8 – Armazenamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados:

8.8.1 – As matéria-primas e produtos acabados devem ser armazenados e transportados segundo as boas práticas respectivas de forma a impedir a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos e que protejam contra a alteração ou danos ao recipiente ou embalagem. Durante o armazenamento deve ser exercida uma inspeção periódica dos produtos acabados, a fim de que somente sejam expedidos alimentos aptos para o consumo humano e sejam cumpridas as especificações de rótulo quanto as condições e transporte, quando existam.

8.2.2. – Os veículos de transportes pertencentes ao estabelecimento produtor de alimento ou por contratado devem atender as boas práticas de transporte de alimentos autorizados pelo órgão competente. Os veículos de transporte devem realizar as operações de carga e descarga fora dos locais de fabricação dos alimentos, devendo ser evitada a contaminação dos mesmos e do ar por gases de combustão. Os veículos destinados ao transporte de alimentos refrigerados ou congelados devem possuir instrumentos de controle que permitam verificar a umidade, caso seja necessário e a manutenção da temperatura adequada.

Destaco igualmente a **Resolução RDC ANVISA nº 275 de 21 de outubro de 2002**, que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos. Vejamos:

## 2. DEFINIÇÕES

Para efeito deste Regulamento, considera-se:

**2.1. Procedimento Operacional Padronizado - POP: procedimento escrito de forma objetiva que estabelece instruções seqüenciais para a realização de operações rotineiras e específicas na produção, armazenamento e transporte de alimentos.** Este Procedimento pode apresentar outras nomenclaturas desde que obedeça ao conteúdo estabelecido nesta Resolução.

O Anexo II da Resolução RDC acima, prevê entre a lista de verificação das boas práticas de fabricação em estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos, as conformidades o transporte do produto final (ITEM 4.5).

Para análise sobre os critérios da essencialidade e relevância de tais despesas, destaco o voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

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

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

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

Outrossim, ao tratar sobre o conceito de insumo definido pelo Eg. STJ, o **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018** abordou os gastos com frete posteriores ao processo produtivo da seguinte forma:

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*”).

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das

contribuições deve ser identificado “*segundo os critérios da essencialidade ou relevância*”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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*”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, **tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.**

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, 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*” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária

na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, **salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.**

(...)

##### **5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO**

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para

entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

57. **Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda**, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, **em regra, 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 ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.**

Considerando a singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, demonstrada nas explicações trazidas em razões recursais, bem como das exigências traçadas pelas normas sanitárias, é de flagrante constatação que os fretes em análise enquadram-se nos critérios de **essencialidade e relevância**, cuja subtração resulta em perda da qualidade, além de infringir disposições legais dos órgãos sanitários, a exemplo dos normativos acima citados.

Com relação aos fretes sobre transferências de embalagens e matérias-primas, entendo que na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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, [...]; (grifos não originais)**

Os fretes em referência são essenciais e relevantes para a atividade da empresa Recorrente, uma vez que estão vinculados às etapas de industrialização do produto e seu objeto social e, com isso, podem ser inseridos no conceito de insumos em razão da essencialidade ao processo produtivo, nos moldes definidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Neste sentido já decidiu este Tribunal Administrativo em processos da mesma Contribuinte, a exemplo do v. Acórdão nº 3302-007.270, de relatoria do Ilustre Conselheiro Raphael Madeira Abad, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 11080.907193/201590, cuja Ementa abaixo reproduzo:

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

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. 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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO DE PIS.

Os custos com os serviços de transporte intercompany de matérias-primas, produtos intermediário e produtos acabados, com os serviços realizados nos navios e nos portos tendentes a retirar as mercadorias dos porões e destiná-las à empresa, bem como os valores dispendidos com aluguéis de imóveis, máquinas e caminhões utilizados na indústria, aquisição de embalagem, aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), movimentação de materiais, armazenagem e tratamento de resíduos geram créditos de PIS quando demonstrado que são essenciais e relevantes para a atividade do contribuinte.

No mesmo sentido se posiciona a Câmara Superior, a exemplo dos acórdãos abaixo citados:

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

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

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. **(Acórdão nº 9303-008.058)**

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. **(Acórdão nº 9303-007.283).**

Com relação aos fretes sobre transferências de produtos acabados, entendo que os custos de frete de mercadorias de produtos acabados geram o direito ao crédito das contribuições, uma vez que se referem à fretes em operações de vendas, enquanto serviços intermediários e necessários, considerando que as embalagens são carregadas diretamente dentro do caminhão, pois se tratam de toneladas de fertilizantes, os quais possuem necessidades específicas de armazenamento para conservar a qualidade do produto, conforme descrito pela Recorrente.

Por sua vez, igualmente cabe destacar que a Fiscalização não contestou a forma como ocorriam os fretes para transferências de produtos acabados apresentada pela Contribuinte, sendo que a glosa de tais créditos ocorreram em razão do entendimento sobre conceito de insumos que há época se adotada, nos termos previstos pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Com isso, pelas mesmas razões destacadas nos Itens 3 e 4.2 deste voto, entendo pela possibilidade de aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS sobre serviços de fretes nas operações de venda, os quais demonstra-se relevantes para as atividades da Recorrente.

No mesmo sentido, destaco as seguintes decisões já proferidas em processos administrativos da mesma Contribuinte, abaixo citados:

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

Período de apuração: 31/07/2004 a 30/09/2004

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se de um incentivo fiscal. **(Acórdão nº 9303-009.485 - PAF nº 11686.000350/2008-96- Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello)**

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

Período de apuração: 31/07/2006 a 30/09/2006

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos indicados como paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos referenciados, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da

Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda". **(Acórdão nº 9303-007.843 - PAF nº 11686.000378/2008-23- Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello)**

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

Período de apuração: 31/07/2005 a 30/09/2005

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em dois fundamentos autônomos e a parte traz divergência jurisprudencial somente com relação a um deles. Assim, o recurso especial não pode ser conhecido quanto à possibilidade de apresentação de provas posteriormente à impugnação.

INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

**(Acórdão nº 9303-007.105 - PAF nº 11686.000374/2008-45 - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)**

**Destaco os fundamentos que embasaram o r. voto condutor da do v. Acórdão nº 9303-007.105, acima citado, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:**

**Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.**

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi recentemente julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170/PR pela sistemática dos recursos repetitivos, pois pendente de julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional. Faz-se a ressalva do entendimento desta

Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

**Assim, os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".**

**No caso dos autos, conforme afirmado pela Contribuinte e não contestado pela Fiscalização, está consolidado que os fretes entre os estabelecimentos da empresa são de matéria-prima e uma pequena parte de produtos acabados, defendendo serem ambos passíveis de créditos, em consonância com o acórdão colacionado como paradigma (nºs 3401-002.075 e 340203.148).**

**A partir da descrição da atividade da Recorrente na peça do apelo especial, é possível chegar-se a melhor compreensão quanto à essencialidade/pertinência do frete entre estabelecimentos, tanto de matérias-primas quanto de produtos acabados, para o seu processo produtivo.** Reproduzem-se os argumentos constantes às fls. 385 a 387, in verbis:

[...]

*Veja-se que no caso em comento os fretes praticados durante o processo produtivo são os seguintes:*

- 1. Frete com a aquisição de matéria-prima para fabricar fertilizantes (exemplo nitrogênio, fósforo e potássio);*
- 2. Remessa para industrialização da matéria-prima;*
- 3. Frete do produto até outro estabelecimento da Recorrente para armazenagem e venda final.*

*Ou seja, os produtos da Recorrente como condição para bem desempenharem sua função, são higroscópicos e, portanto, com absorção de umidade apresentam perda de suas plenas qualidades em período relativamente curto (cerca de 18 a 24 meses), não sendo adequado armazená-los por longo tempo. Por isso, é possível afirmar que, tal como ocorre no acórdão paradigma, o caso da Recorrente possui peculiaridades que fazem com que o seu processo produtivo não termine na fábrica, mas somente quando o produto industrializado acabado é entregue ao produtor rural, destinatário final, em condições aptas para uso na lavoura.*

*Para minimizar a deterioração na qualidade e para evitar problemas de segurança no transporte, deve-se prestar atenção tanto às propriedades iniciais do fertilizante quanto aos procedimentos corretos de manuseio do fertilizante. O manuseio e o transporte correto do fertilizante devem ser baseados nas condições climáticas, no tipo de fertilizante e na forma como é expedido (granel ou sacos):*

[...]

*No caso em tela, a Recorrente possui sede em Porto Alegre e unidades em vários Estados da federação, existindo em determinados casos (embora muito menos usual do que a remessa de matéria prima) a remessa de produtos acabados destinados à venda. Isso é fácil de compreender: a unidade de Porto Alegre, por exemplo, pode ter em estoque determinado produto vendido pela unidade de Imperatriz, no interior do Maranhão.*

*A fim de atender à demanda que lhe foi encaminhada, não se deve exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que, como narrado linhas acima, o fertilizante se deteriora rapidamente com o passar do tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque. Mas ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, a contribuinte gasta um considerável montante em frete. Porém, se os bens transportados já estão destinados à venda, esse frete também deve estar sujeito aos créditos de PIS e de COFINS previstos nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, pois há apenas um deslocamento do trajeto que seria realizado originalmente, caso o produto saísse do estabelecimento industrial de Porto Alegre e fosse transferido diretamente ao comprador.*

[...]

Pela argumentação exposta, **há de ser reformado o acórdão recorrido e reconhecido o direito ao crédito com relação às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.** (sem destaques no texto original)

Neste mesmo sentido já se posicionou a Câmara Superior deste Tribunal Administrativo, a exemplo dos acórdãos cujas Ementas abaixo reproduzo:

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

DESPESAS. FRETES. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIO. EXPORTAÇÃO.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, inclusive, para a formação de lote, constituem despesas na operação de venda e dão direito a créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. **(Acórdão nº 9303-007.286 - PAF nº 13971.001080/2004-17-Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)**

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre gastos com fretes no transporte de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZÉM GERAL.

Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. **(Acórdão nº 9303-009.715 - PAF nº 13971.720236/2009-77 - Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relatora: Conselheiro Tatiana Midori Migiyama)**

Portanto, nos termos da fundamentação acima, reconheço o direito de crédito da Contribuinte em relação aos fretes de transferência de mercadorias entre suas unidades, seja com relação às matérias-primas, embalagens, bem como de produtos acabados.

Por tais razões, reconheço o direito de crédito da Contribuinte em relação aos fretes de transferência de mercadorias entre suas unidades, seja com relação às matérias-primas, embalagens, bem como de produtos acabados, desde que devidamente lançados nas respectivas contas contábeis e comprovados mediante documentação fiscal, cabendo à Unidade de Origem apurar os créditos por ocasião da liquidação desta decisão.

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

Após a diligência realizada pela Autoridade Fiscal da DRF de Florianópolis, parte das glosas sobre as operações de movimentação, serviços de carga, descarga e operador logístico foi

revertida. No entanto, as glosas referentes aos serviços de *cross docking* e repaletização foram mantidas.

Em relação ao serviço de repaletização, relata a autoridade fiscal que intimada para tanto, a interessada informou: que o serviço ocorre no armazém destinatário das mercadorias e que é uma troca de paletes “com o objetivo de maximizar a ocupação das carretas frigoríficas e containers, carregando o máximo possível em cada veículo, às vezes não é utilizado o mesmo padrão de altura de pallets que os armazéns de destino utilizam ...”; que os produtos estão prontos, acabados, embalados com embalagem de apresentação e de transporte, mesmo há vários dias, e que os serviços são realizados no armazém destinatário (respostas aos itens 4.2, 4.3 e 4.4, fl. 1280). Menciona, ainda, que intimada a informar a “legislação que exija a utilização dos serviços”, a fiscalizada citou genericamente normas sanitárias. Conclui que, que muito embora haja exigência de normas sanitárias quanto a paletes, não há exigência legal de troca de paletes para casos como o informado pela interessada.

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

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

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

Por sua vez, sustenta a defesa que os serviços de *cross docking* são essenciais às atividades da Recorrente, uma vez que sua contratação é necessária para atender às obrigações sanitárias. Por industrializar produtos de origem animal destinados ao consumo humano, a Recorrente deve transportá-los e acondicioná-los em temperaturas adequadas, sob risco de sofrer sanções administrativas das autoridades de fiscalização sanitária.

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

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

**Assiste razão à defesa.**

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

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

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

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

Considerando os fundamentos já demonstrados neste voto com relação às despesas com fretes e, diante da singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, demonstrada nas explicações trazidas em razões recursais, é de flagrante constatação que os itens sob análise de fato são utilizados para conservação dos produtos até a destinação para consumo humano, motivo pelo qual se enquadra nos critérios de **essencialidade** e **essencialidade**, cuja subtração resulta em perda da qualidade, além de infringir disposições legais sanitárias.

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

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

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

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

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

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

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

Ano-calendário: 2008

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

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

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

em sentido contrário à decisão vinculante do STJ, proferida na sistemática dos recursos repetitivos (Recurso Especial no 1.221.170/PR).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

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

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

Somente são admitidas para fins de tomada de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei no 10.637/2002) aquelas com locação de veículos de carga, o que se endossa na Solução de Consulta Cosit no 1/2014.

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

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

No v. **Acórdão nº 9303-014.369**, ao analisar o enquadramento no conceito de insumos sobre aquisição de pallets destinados tanto à proteção de mercadorias/produtos quanto ao seu transporte, o ilustre Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan esclareceu que a 3ª Turma da

Câmara Superior deste CARF vem reconhecendo a possibilidade de tomada de créditos, o que fez citando o v. Acórdão nº 9303-011.407, no seguinte excerto:

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

Portanto, deve ser revertida a glosa sobre tais itens.

#### 4.1.4. Das peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos

Em relação aos créditos apropriados sobre peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos, em diligência realizada foram revertidas as glosas referentes à manutenção do Sistema de Geradores STEMAC, mantendo-se as glosas sobre os demais itens relacionados com esta classificação (cf. se verifica da planilha “GLOSAS DILG DRJ – 01/2013.xlsx”).

Argumenta a defesa que a aquisição dos materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, incluindo os geradores de energia, são essenciais para manutenção dos produtos refrigerados da Recorrente, sem os quais não seria possível a consecução das suas atividades, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição com a sua manutenção periódica.

Para melhor visualização, confira-se abaixo algumas das máquinas utilizadas diretamente pela Recorrente e que necessitam regularmente de manutenção em suas peças:

**NOREA DE EVISCERAÇÃO DE AVES:** Máquina com motor elétrico, que através de correias transporta os frangos abatidos:



**MÁQUINA TERMOFORMATADORA:** formata a embalagem para acondicionar produtos. Utiliza correia V:



**MÁQUINA DESNERVADORA BAADER:** Retira a carne dos ossos e nervos. Utiliza motor elétrico e necessita de correia V B 47:



**VENTILADOR DE AVIÁRIO:** utilizado para retirada e refrigeração dos aviários. Utiliza correia tipo V C-51:



**GIRO FREEZER:** congela produtos por unidade, separadamente. Utiliza motor elétrico e correia sincronizada:



**ELEVADOR PARA TRANSPORTE DE EMBALAGENS E PRODUTOS:** Transporta produtos de um andar para o outro da fábrica durante o processo produtivo. Utiliza Correia 540H e V A32:



A Recorrente argumenta, ainda, que é necessário contratar serviços de manutenção de equipamentos vinculados diretamente ao seu departamento produtivo, razão pela qual também não pode ser mantida a glosa dos créditos da contribuição decorrentes de tais serviços.

Em atenção aos critérios adotados pelo STJ no REsp no 1.221.170/PR, é de se reconhecer a constituição de crédito das contribuições sobre as despesas em análise, uma vez que tais itens são empregados no processo produtivo e essenciais à atividade da Contribuinte.

#### 4.1.5. Manutenção de Edificações

Foram glosados créditos apropriados sobre despesas relacionadas a instalação e manutenção predial, referentes a *“gastos com a manutenção de suas edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa”*. Aduz que *“com o passar dos anos, a estrutura edificada pela empresa ou terceiros sofra desgastes estruturais, cujo reparo precisa ser realizado” tendo sido esses “os custos nos quais incorreu”*.

Tais glosas foram mantidas pelo Acórdão proferido pela 4ª Turma da DRJ/FNS, sob o argumento de que *“não consistem de insumo e que não existe previsão legal de tomada de crédito pelo custo de aquisição de produtos ou serviços utilizados na manutenção dos prédios da empresa”*.

Assim argumentou a Recorrente:

Como bem demonstrado pela Recorrente em sua defesa, para a regular consecução das suas atividades produtivas, é necessário que a estrutura dos prédios utilizados no processo produtivo da Impugnante esteja em condições de produzir os produtos comercializados, em conformidade com as exigências legais para tanto (como por exemplo, exigidas pela vigilância sanitária).

É natural que, com o passar dos anos, a estrutura edificada pela empresa ou terceiros sofra desgastes estruturais, cujo reparo precisa ser realizado. Esses são os custos nos quais incorreu a Impugnante, e que, não obstante tal fato, a fiscalização glosou equivocadamente os créditos da contribuição decorrentes dos custos em questão.

Importa mencionar que a empresa Sadia S.A., incorporada pela ora Impugnante, formulou Consulta12 perante a RFB, a fim de afastar qualquer dúvida sobre o direito ao crédito de PIS/Pasep e COFINS sobre os custos incorridos com a manutenção predial, cuja resposta assegurou que “integram o custo das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, todos os custos diretos e indiretos relacionados com a construção”, sendo que nesta hipótese o contribuinte tem o direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e COFINS. Neste mesmo sentido, já decidiu a E.CSRF:

*“(...) d) Manutenção Predial, Serviço de Pintura e de Construção Civil: A diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil. O Fisco apurou que os serviços de pintura foram realizados no acesso a indústria e lateral do prédio bloco administrativo. II – pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib, pintura na sala de manutenção de baterias, pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição, pintura no setor mec preparação e piso da oficina, pintura no setor abt, serviço de manutenção civil no setor abt e serviço de manutenção civil piso setor Produtivo. Nesta caso apenas os custos com a manutenção predial do setor fabril e os serviços de pintura deste mesmo setor tem o direito de fazer parte do cálculo do crédito da exação. (...)”. (Ac. 3402-002.312, 2ª TO da 4ª C., Rel. Gilson Macedo Rosenberg Filho, julg. 29/01/14) – destacou-se*

Diante disto, considerando que os gastos incorridos pela Recorrente para manutenção ocorreram em edificações vinculadas à sua atividade produtiva, não há dúvida quanto à improcedência das glosas mantidas, devendo ser reformado o r. Acórdão recorrido.

A base legal é o art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c o art. 48 da Lei nº 4.506, de 1964:

**Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003**

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

(...)

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

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Lei nº 4.506/64

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Observo que os custos com os serviços de manutenção predial do setor fabril acabam por se incorporar ao ativo imobilizado da empresa, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação dos imóveis.

Portanto, considerando tratar-se de serviço de gastos com a manutenção de suas edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa, entendo pela possibilidade de reversão da glosa, desde que limitados aos valores das despesas de depreciação relacionadas aos gastos com manutenção predial.

#### **4.1.5. Dos custos com instrumentos**

Após diligência realizada em primeira instância, foram mantidas as glosas sobre instrumentos utilizados pela Recorrente em seu processo produtivo, tais como: ALICATE AMPER DIG 374 FLUKE, ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3880 MINIPA, MEDIDOR.

Alega a defesa que entre as atividades desenvolvidas pelos estabelecimentos estão a exploração e industrialização de alimentos em geral. Para tanto, é necessário a aquisição e utilização de instrumentos vinculados à medição, verificação de temperatura, dentre outros.

Argumentou que os alicates amperímetros acima listados destinam-se a medições de corrente elétrica, sendo assim, imprescindível para o processo produtivo da Recorrente, visto que utilizados com a finalidade de verificar o correto funcionamento dos equipamentos de refrigeração durante a industrialização dos alimentos por ela produzidos.

Consta nos autos pré-requisitos para aplicação do Plano APPCC implantados e com resultados satisfatórios nas verificações realizadas pelo SIF (Serviço de Inspeção Federal) de acordo com as Circulares 175/176/2005/CGPE/DIPOA. Entre os requisitos está a calibração e aferição de instrumentos de controle de processo, corroborando com o argumento da defesa.

Considerando as mesmas razões do tópico anterior com relação aos critérios estabelecidos pelo STJ na conceituação de insumos, está correta a Recorrente ao invocar o Item 49 do Parecer Normativo COSIT nº 05/18, motivo pelo qual revento a glosa neste ponto.

#### 4.2. Produtos adquiridos com alíquota zero

Alega o Recorrente que, apesar do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ter vedado a apropriação de créditos decorrentes da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, **no caso da isenção, esta vedação aplica-se tão-somente quando os bens ou serviços são revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.**

Argumentou que a lei prevê a possibilidade da apropriação de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre insumos isentos, quando estes são revendidos ou utilizados em produtos posteriormente tributados.

Prossegue afirmando que, quando o § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 faz menção à **aquisição de bens “não sujeitos ao pagamento” do tributo, somente pode estar se referindo à não incidência, imunidade ou isenção.** Contudo, o referido dispositivo **não trataria da hipótese de aquisição de bens sujeitos à alíquota zero,** cabendo ao intérprete da lei verificar em qual hipótese de exoneração que a alíquota zero se enquadra.

Para tanto, assim argumenta:

**Em relação à não-incidência e à imunidade, não há dúvidas quanto à diferenciação da situação da alíquota zero,** pois a situação atingida pela alíquota zero não está fora da área de incidência e tampouco protegida pela Constituição Federal.

Ao compararmos o instituto da isenção com a alíquota zero, de imediato percebe-se que ambas são espécies que exoneram o tributo.

Para Paulo de Barros Carvalho, o legislador, ao subtrair o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência através do fenômeno da alíquota zero, está fazendo uso do instituto da isenção, haja vista que tal medida que exonera é veiculada através de lei.

Confira-se:

(...)

No mesmo sentido, sustenta Roque Antonio Carrazza que “para alcançar-se a isenção tributária vários caminhos jurídicos podem ser percorridos. Um deles é o da adoção da chamada alíquota zero. De fato, reduzindo-se a alíquota do tributo ao valor zero, não surgirá nenhuma quantia a pagar”.

Consequentemente, a simples nomenclatura não pode sobrepor-se aos efeitos do instituto da isenção. Por conseguinte, **quando o legislador submete um determinado produto à alíquota zero,** por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, **ele na verdade o está isentando do pagamento.**

Ao contrário do sustentado pelo v. acórdão recorrido, **conclui-se que a alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS é sim caso de ISENÇÃO,** a qual é forma que exonera o tributo e que só pode ser feita através de Lei Ordinária, do mesmo

modo que **as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS só podem ter suas alíquotas alteradas por lei**, em respeito ao princípio da legalidade.

Neste contexto, sendo a alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS instituída por lei, eis que deve obedecer ao princípio da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da CF/88, e que a ISENÇÃO é forma concedida por lei de exonerar o tributo, resta configurado o pleno enquadramento da alíquota zero como isenção, ao menos para fins do PIS/Pasep e COFINS.

Assim, a regra do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS adquiridos com isenção, quando a saída é devidamente tributada, aplica-se, *in totum*, às situações definidas como alíquota zero.

Outrossim, igualmente argumentou a defesa que, caso se entenda que a alíquota zero para o PIS/Pasep e para a COFINS não é caso de isenção e tampouco o é de imunidade ou de não-incidência, só há uma conclusão a ser tirada: a aquisição desses insumos seria tributada, porém à alíquota zero. E assim sendo, então há que se concluir que deve ser aplicada a regra geral de apropriação de créditos em relação a bens utilizados como insumos contida no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

#### **Sem razão.**

Vejamos o que consta do dispositivo legal:

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção**, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços **sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição**. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

De acordo com o texto normativo, a vedação ao crédito aplica-se a bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Nesse sentido, um produto tributado à alíquota zero não está sujeito a tal pagamento, o que contradiz a alegação do Recorrente de que essa vedação “somente pode estar se referindo à não incidência, imunidade ou isenção”, desconsiderando a possibilidade de aplicação a produtos sujeitos à alíquota zero.

Diferentemente da isenção, que configura uma não incidência específica e depende de lei para sua concessão, a alíquota zero ocorre quando há incidência tributária, mas com aspecto quantitativo nulo, podendo ser instituída ou revogada por decreto do Poder Executivo.

Além disso, a isenção pode ser restrita a regiões ou grupos específicos, enquanto a alíquota zero tem aplicação geral, vinculada ao produto.

Embora isenção, imunidade, não incidência, suspensão e alíquota zero compartilhem o efeito prático de afastar o pagamento do tributo, esses institutos possuem naturezas jurídicas distintas e não podem ser utilizados de maneira indistinta, como se fossem equivalentes

Quanto ao segundo argumento do Recorrente, de que a aquisição dos insumos seria tributada à alíquota zero e, por isso, estaria sujeita à regra geral de apropriação de créditos, tal entendimento não prospera.

O art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 veda expressamente o desconto de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, sem restringir-se a bens considerados não tributados.

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

#### **4.3. Do Crédito Presumido**

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

Assim foi justificada a autuação sobre o crédito presumido em referência:

##### **IV.III.5.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009**

A partir de 1º de novembro de 2009, **conforme art. 37 da Lei nº 12.058/2009, “não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM.”**

A citada Lei nº 12.058/2009 sofreu diversas alterações. Em 21/12/2010, a Lei nº 12.350 alterou os artigos 32 a 34 desta Lei. Assim, à época dos fatos tinha o seguinte enunciado:

*“Art. 32. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, nº mercado interno, de:*

*I - animais vivos classificados nas posições 01.02 e 01.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas 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; (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) [Vigente a partir de 10/07/2013]*

*Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:*

*I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;*

*(Redação dada pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)II - aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*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) [Vigente a partir de 10/07/2013]*

*[...]*

*§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 50% (cinquenta 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.*

*[...]*

*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) [Vigente a partir de 10/07/2013]*

***§ 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)) [Vigente a partir de 10/07/2013]***

*[...]*

*Art. 35. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e os créditos presumidos previstos nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins,*

*discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*Parágrafo único. Aplicam-se ao caput deste artigo, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

[...]

*Art. 37. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM.” (destacamos)*

Relativamente a este assunto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 977/2009, que foi alterada pela IN RFB nº 1.157/2011, com produção de efeitos já a partir de 01/01/2011.

(...)

A contribuinte adquiria bovinos vivos, produzia e exportava à época dos fatos, por exemplo, produtos classificados na subposição 0201.3000, o que a enquadrava na Lei 12.058, art. 32, inc. I como adquirente de bovinos vivos, enquadrando-se também no art. 33, §3º, fazendo jus a descontar créditos calculados à alíquota de 3,8% da Cofins apurada e de 0,825% do PIS apurado, ambos sobre o valor das aquisições de bovinos vivos da posição 01.02 da NCM. Fica bastante claro que a contribuinte industrializava os bovinos vivos, posição 01.02 da NCM que adquiria, sendo enquadrada como “pessoa jurídica mencionada no inciso II do caput do art. 32”, da Lei nº 12.058/2009.

Desta forma, a ela se aplicava também o disposto no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009, que vedava a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de carnes por pessoa jurídica que industrializasse os bovinos vivos que adquirisse.

Também analisando este crédito presumido à luz da IN RFB nº 977/2009, previsto em seu art. 6º, conclui-se que a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, que estabelece que a apropriação do crédito presumido “é vedada às pessoas jurídicas de que trata o inciso II do caput do art. 3º”, as que industrializam bois vivos ou carnes de bovinos, situação esta pública e notória.

Portanto, os valores presentes na EFD-Contribuições relativos a créditos que fossem relativos à aquisição de carnes devem ser glosados, porque este crédito era vedado na situação da contribuinte.

(...)

**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. Por**

outro lado, o crédito presumido não era permitido **porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do citado crédito** conforme previsão legal acima referida 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 28.Ajustes Negativos de Créditos para incluir o estorno do crédito em tela, conforme item IV.III.5.3.

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

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

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

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

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

#### **4.4. Da Classificação Fiscal**

##### **4.4.1. Carne *in natura***

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

Por sua vez, a Recorrente defende que a classificação fiscal dos produtos “carnes” se enquadra no Capítulo 2, sujeitas à alíquota zero, uma vez que são temperados com sal,

condimentos e especiarias para conservação, sem adição de substâncias que alterariam a sua natureza química, mantendo seu estado “*in natura*”.

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

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

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

Por sua vez, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) representam a interpretação oficial do SH oriunda da Organização Mundial das Alfândegas. Pelo § único do art. 1º do Decreto nº 435/1992, “*constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome*”.

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

#### REGRA 1

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

#### NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Essas mercadorias são agrupadas em

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

Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos os mais concisos possíveis, indicando a categoria ou o tipo dos produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) **Transformados** em enchidos de qualquer espécie.
- 2) **Cozidos por quaisquer processos**: a água ou ao vapor, grelhados, fritos ou assados, **com exceção**, porém, dos peixes defumados, que podem ter sido cozidos antes ou durante a defumação (**posição 03.05**), dos crustáceos simplesmente cozidos em água ou vapor, mas que conservem ainda a casca (**posição 03.06**) e das farinhas, pós e *pellets*, obtidos a partir de peixes, crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, cozidos (**posições 03.05, 03.06 e 03.07**, respectivamente).
- 3) **Preparados ou conservados**, na forma de extratos, sucos ou em vinha-d'alhos, preparados a partir de ovos de peixe tais como o caviar e seus sucedâneos, simplesmente revestidos de pasta ou de pão ralado (panados), trufados, temperados (por exemplo, com sal e pimenta), etc.
- 4) **Finamente homogeneizados**, apenas com produtos do presente Capítulo (carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos, preparados ou conservados). Estas preparações homogeneizadas podem conter uma pequena quantidade de fragmentos visíveis de carne, peixe etc., bem como uma pequena quantidade de ingredientes para tempero, conservação ou outros fins. A homogeneização propriamente dita não é suficiente para tornar um produto uma preparação do Capítulo 16. (sem destaques no texto original)

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

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

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

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

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

	<b>Subposição 0202.30.00</b> - Desossadas
<b>0203-29-00</b>	<p><b>Seção I</b> - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p><b>Capítulo 02</b> - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p><b>Posição 0203</b> - Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas.</p> <p><b>Subposição 0203.29.00</b> – Congeladas; Outras.</p>
<b>0207.1200</b>	<p><b>Seção I</b> - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p><b>Capítulo 02</b> - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p><b>Posição 0207</b> - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p><b>Subposição 0207.1200</b> - Não cortadas em pedaços, congeladas.</p>
<b>0207.1400</b>	<p><b>Seção I</b> - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p><b>Capítulo 02</b> - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p><b>Posição 0207</b> - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p><b>Subposição 0207.1400</b> - Pedacos e miudezas, congelados.</p>
<b>0207.2500</b>	<p><b>Seção I</b> - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p><b>Capítulo 02</b> - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p><b>Posição 0207</b> - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p><b>Subposição 0207.2500</b> - Não cortadas em pedaços, congeladas</p>
<b>0207.2700</b>	<p><b>Seção I</b> - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p><b>Capítulo 02</b> - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p><b>Posição 0207</b> - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p><b>Subposição 0207.2700</b> - Pedacos e miudezas,</p>

	congelados.
--	-------------

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

## Capítulo 2

### Carnes e miudezas, comestíveis

#### Nota.

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

#### 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**:

- Frescas** (isto é, no estado natural), mesmo salpicadas de sal com o fim de lhes assegurar a conservação durante o transporte.
- Refrigeradas**, isto é, resfriadas geralmente até cerca de 0°C, sem atingir o congelamento.
- Congeladas**, isto é, refrigeradas abaixo do seu ponto de congelamento, até o congelamento completo.

4) **Salgadas** ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas.

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

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

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

- a) Em enchidos e produtos semelhantes, cozidos ou não, da posição 16.01.
- b) **Cozidas** de qualquer maneira (cozidas na água, grelhadas, fritas ou assadas), ou **preparadas de outro modo**, ou **conservadas por qualquer processo não mencionado neste Capítulo**, compreendendo as simplesmente revestidas de pasta ou de farinha de pão (panados), as trufadas ou temperadas (por exemplo, com sal e pimenta), incluindo a pasta de fígado (**posição 16.02**).

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

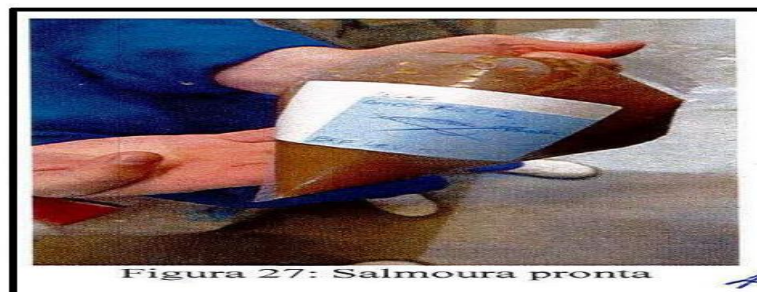
**02.07 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição**

- 0207.1 - De galos ou de galinhas:
  - 0207.11 -- Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas
  - 0207.12 -- Não cortadas em pedaços, congeladas

0207.13	--	Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados
0207.14	--	Pedaços e miudezas, congelados
0207.2	-	De peruas ou de perus:
0207.24	--	Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas
0207.25	--	Não cortadas em pedaços, congeladas
0207.26	--	Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados
0207.27	--	Pedaços e miudezas, congelados
0207.3	-	De patos, de gansos ou de galinhas-d'angola (pintadas*):
0207.32	--	Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas
0207.33	--	Não cortadas em pedaços, congeladas
0207.34	--	Fígados gordos ("foies gras"), frescos ou refrigerados
0207.35	--	Outras, frescas ou refrigeradas
0207.36	--	Outras, congeladas

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

Tomando como exemplo o **Relatório Técnico nº 000.288/20**, relativo ao produto **frango inteiro temperado congelado (sem miúdos)**, destaco as seguintes conclusões:



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Vejamos:**

#### 1.2.4. Sangria

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

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

(...)

#### 1.2.5. Escaldagem

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

(...)

#### 1.2.6. Depenagem

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

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

(...)

#### 1.2.7. Evisceração

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

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

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

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

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

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

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

(...)

#### 1.2.8. Resfriamento

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

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

(...)

#### 1.2.9. Corte e desossa

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

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

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

(...)

#### 1.2.10. Embalagem primária

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

(...)

#### 1.2.11. Embalagem secundária

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

(...)

#### 1.2.12. Congelamento

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

(...)

#### 1.2.13. Estocagem

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

(...)

#### 1.2.14. Expedição

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

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

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

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

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

**ASSUNTO:** Classificação de Mercadorias

**EMENTA:** Código TIPI: 1602.50.00

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

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

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

**ASSUNTO:** Classificação de Mercadorias

**EMENTA:** Código TIPI: 1602.50.00

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

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

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

**Assunto:** Classificação de Mercadorias

**Código NCM:** 1602.50.00

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

**Dispositivos Legais:** RGI 1 c/c Nota 1, “a”, do Capítulo 19 e RGI 6, da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Gecex nº 272, de 2021, e da Tipi,

aprovada pelo Dec. nº 11.158, de 2022, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, com atualizações posteriores. (sem destaque no texto original)

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

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

**Código NCM: 1602.50.00**

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

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

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

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

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

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

**Código NCM: 1602.49.00**

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

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

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

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

Nota 1 do Capítulo 16.

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

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

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

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

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

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

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

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

1602.31.00 -- De peruas e de perus

1602.32 -- De aves da espécie Gallus domesticus

1602.39.00 -- Outras

**1602.4 - Da espécie suína:**

1602.41.00 -- Pernas e respectivos pedaços

1602.42.00 -- Pás e respectivos pedaços

1602.49.00 -- Outras, incluindo as misturas

1602.50.00 - Da espécie bovina

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

11. Como se trata de uma preparação de miudeza (pele) da espécie suína, se enquadra na subposição de primeiro nível 1602.4 e, nesta, na residual 1602.49 – Outras, incluindo as misturas. Não estando tal subposição subdividida em itens ou subitens, a classificação do produto se encerra no código NCM 1602.49.00.

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

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

#### 4.4.2. Do Kit Felicidade (CHESTER) Perdigão

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

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

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

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

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

Verifica-se que KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGAO descreve um conjunto de materiais que não se enquadram na condição de sortido para venda a retalho e sim em um conjunto de produtos que devem ter classificação fiscal individual, porque o item 158367, BOLSA TERM TIRACOLO 430X320X120MM PERD, trata-se de sacola térmica que não se constitui, nos termos da RGI/SH nº 5, uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que ora acondiciona. Trata-se de um artigo reutilizável e que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, tendo capacidade, segundo as dimensões fornecidas, para mais de 16 litros. Desta forma, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição 42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico.

(...)

Assim, CHESTER INTEIRO ELAB (CHT), com os temperos que fazem parte DESTE produto, classifica-se na posição 1602.32.00 e a sacola térmica, na posição 4202.92.00. Os demais kits não foram informados na planilha Excel. A respeito de kits contendo aves, carnes e sacolas térmicas leia-se a Solução de Consulta nº 138 - SRRF/9ª RF/Diana, de 5 de junho de 2008, cuja ementa foi transcrita adiante, que trata de situação similar.

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

#### **REGRA 5**

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

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

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

#### **NOTA EXPLICATIVA**

##### **REGRA 5 a)**

##### **(Estojos e artigos semelhantes)**

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

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

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

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

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

5) Não confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

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

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

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

**REGRA 5 b)**

**(Embalagens)**

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

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

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

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

“Solução de Consulta nº 138 - SRRF/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."

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

Não obstante a classificação fiscal acima adotada e, considerando que o Relatório Fiscal que motivou o auto de infração teve por conclusão o enquadramento na RGI/SH 1 (textos das posições 16.01, 16.02 e 42.02) e 6 (textos das subposições 1602.3, 1602.32, 4202.9 e 4202.92), quando deveria ter adotado a RGI5, cabe ser afastado o lançamento de ofício neste ponto.

#### 4.4.3. Pão de queijo, Coxinha de Frango e Produtos Informados com NCM 1902.

A DRJ manteve a exigência do PIS e da COFINS sobre alguns produtos que, no ponto de vista da Autoridade Fiscal, concluindo que foram incorretamente classificados na posição 1902 da NCM, quais sejam:

Valores omitidos da base de cálculo do PIS e da COFINS relativa aos produtos classificados incorretamente na posição 1902 da NCM					
Código NCM Informado	Código da Mercadoria	Descrição da Mercadoria	Valor dos Itens menos Desconto - MÊS 04/2013	Valor dos Itens menos Desconto - MÊS 05/2013	Valor dos Itens menos Desconto - MÊS 06/2013
19021100	322849	PAO DE QUEIJO TRADICIONAL COQUETEL INST	38.900,55	32.815,32	29.610,51
19021100	344017	PAO DE QUEIJO COQUETEL CONGELADO SADIA	123.925,63	132.207,97	102.485,81
19021100	346247	PAO DE QUEIJO CONGELADO 15G	265.227,09	281.257,89	220.415,03
19021100	346248	PAO DE QUEIJO CONGELADO 50G	264.577,25	239.385,92	167.214,98
19021100	349840	PAO DE QUEIJO TRADICIONAL LANCHE AMPM	83.352,00	70.267,30	58.962,20
19021100	349841	PAO DE QUEIJO COQUETEL AMPM	3.342,60	2.585,70	7.210,90
19021100	349865	PAO DE QUEIJO COQUETEL AMPM 1KG	15.194,40	28.138,50	16.119,00
19021100	354954	PAO DE QUEIJO INST PT 900G SADIA FS	44.309,27	41.202,94	41.431,60
19021100	500150	PAO DE QUEIJO TRADIC CONG SADI PT400G	501.694,80	673.405,61	622.191,71
19021100	833443	PQI010 PAO DE QUEIJO INST PERD PT 1KG	151.853,09	195.295,72	110.042,90
19021100	858074	PQP125 PAO DE QUEIJO TRAD PERD PT 400G	255.206,90	186.247,43	258.638,08
19021100	858976	PQM125 PAO DE QUEIJO MONICA 25 PT 400G	71.214,84	106.763,07	38.136,71
19021100	990358	MQF010 MINI PAO QUEIJO PT1KG PERD CX10KG	6.891,80	12.091,50	9.473,80
19022000	117105	SANDUICHE PAO INTEG PTO PERU/MUSS SADIA	290.331,74	374.522,46	213.721,87
19022000	118158	SANDUICHE PAO CENOURA C/ PRESU E MUSS	214.200,51	238.424,46	198.004,95
19022000	126107	LPBUR1CX2.61 SAND HAMB MISTO PERD CX	1.316.425,96	1.236.735,30	1.167.480,58
19022000	126109	LPPIC1CX2.61 SAND HAMB MISTO SABOR PICAN	1.638.297,80	1.294.592,37	1.312.675,22
19022000	144413	HOT POCKET SANDU HAMB MIST MOLHO PIMENTA	549.917,95	509.687,00	375.868,53
19022000	144437	HOT POCKET SAND HAMB MIST MOLHO GRELHADO	679.478,60	638.994,93	532.731,67
19022000	145934	SANDUICHE HOT DOG PERD CX 2,16KG	0,00	39.645,01	95.470,72
19022000	344002	HOT POCKET X PICANHA PARA MICROONDAS	2.949.108,34	2.518.016,70	2.611.907,22
19022000	349995	MINI COXINHA FRANGO REQUEIJAO	3.917,35	5.700,81	4.356,05

19022000	349997	COXINHA FRANGO REQUEIJAO AMPM	63.899,56	67.433,68	24.817,08
19022000	350004	EMPADA FRANGO AMPM	35.548,72	41.879,48	35.256,76
19022000	350005	EMPADA 4 QUEIJOS AMPM	27.468,48	30.240,00	26.159,20
19022000	350083	SANDUICHE HOT DOG AMPM	1.652,68	392,20	0,00
19022000	350089	CHEESE PICANHA AMPM	87.102,64	100.394,92	83.433,72
19022000	350091	DUPLO XBURGER AMPM	32.000,05	36.301,83	29.334,62
19022000	350092	DUPLO CHICKEN AMPM	14.478,86	16.577,55	10.785,96
19022000	350093	CHEESE BACON AMPM	64.536,72	91.757,88	71.435,72
19022000	350097	SANDUICHE X-BURGER AMPM TRAD.	60.596,45	75.306,08	56.088,62
19022000	350101	SANDUICHE AMERICAN BURGER	16.528,66	19.917,54	14.910,70
19022000	350102	SANDUICHE CHEESE CALABRESA	22.231,50	21.492,62	16.730,66
19022000	350103	SANDUICHE PERU BURGER	4.396,79	5.668,45	3.876,87
19022000	350104	SANDUICHE VEGGIE BURGER	2.151,05	3.531,06	1.894,62
19022000	354940	COXINHA DE FGO PT 1,2KG SADIA FS	162.996,69	97.464,82	111.123,53
19022000	354941	COXINHA DE FRANGO COM REQUEIJAO SADIA FS	111.909,21	122.246,32	94.231,58
19022000	489328	TORTA DE PEITO PERU DEFUMADO 500G	451.248,36	384.890,33	467.213,23
19022000	489565	TORTA DE FRANGO COM CATUPIRY 500G	1.079.582,51	1.028.771,59	919.664,21
19022000	489590	TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY 500G	775.151,39	760.052,55	606.742,14
19022000	500373	TORTA DE IOGURTE DE FRANGO 500G	982.627,37	934.373,07	833.729,19
19023000	181555	SANDUICHE HAMB SABOR CALABRESA PERD 145G	257.835,14	347.654,84	474.901,72
19023000	186025	SANDUICHE HAMB CARNE FGO PERD 145G	251.358,63	356.914,03	448.417,68
19023000	193255	SANDUI HAMB BOV/FGO/QJO CHEDD HOT POCKET	0,00	11.240,48	119.758,48
19023000	344003	HOT POCKET X BACON PARA MICROONDAS	1.392.870,02	1.417.322,60	1.360.135,49
19023000	354185	HOT POCKET SANDUICHE EXTREME X-BURGUER	1.215.151,53	1.160.673,19	1.131.360,94
19023000	500446	HOT POCKET SADIA X FRANGO 145G CX 2,61KG	1.455.594,44	1.421.635,94	1.247.733,72
19023000	557218	HOT POCKET X BURGUER PARA MICROONDAS	2.628.952,56	2.364.158,92	2.267.266,24
19023000	586722	HOT POCKET X CALABRESA PARA MICROONDAS	485.581,41	176.312,00	25.319,49
19023000	827483	COX004 COXINHA FGO PERD 15 CART CX 4,5KG	284.954,69	288.105,65	107.058,14
19023000	880492	COX003 COXINHA FGO PT PERD CX 3,2KG	9.121,08	11.122,24	12.042,52
		<b>Totais</b>	<b>21.444.895,66</b>	<b>20.251.815,77</b>	<b>18.795.572,87</b>

Os produtos acima foram classificados nas NCMs 1902.1100, 1902.2000 e 1902.3000, sujeitos à alíquota zero, nos termos do art. 1º, XVIII, da Lei nº 10.925/0418:

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

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

#### V.4 DOS PRODUTOS INFORMADOS COM NCM 1902

##### V.4.1 – DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO PÃO DE QUEIJO (NCM 1902.1100)

Alega o Recorrente que a Fiscalização, ao classificar seu produto “pão de queijo” na posição 1901.2000 (produtos tributados), afastando a classificação na posição 1902.1100 (produtos sujeitos à alíquota zero), parte da equivocada premissa de que este seria uma “preparação alimentícia de farinhas, na forma de pasta crua e congelada”, quando na verdade se trata de produto comercializado já pronto para consumo.

Além disso, afirma ainda que não há como classificar o pão de queijo na posição 1905.9090, *verbis*:

Conforme se extrai das notas complementares do **subcapítulo 1905**, reproduzidas no relatório fiscal às fls. 842/844, **encontram-se compreendidos na referida posição o pão comum, pão de glúten, pão ázimo ou matzo, pão crocante denominado Knäckebröt, as torradas, pão tostado e produtos semelhantes**, pão de especiarias, bretzels, bolachas e biscoitos, bolachas secas, bolachas e biscoitos adicionados de edulcorantes, bolachas e biscoitos salgados ou aromatizados, waffles, os produtos de pastelaria, merengues (suspiros), quiche, pizzas, produtos alimentícios crocantes sem açúcar.

Nota-se que **o pão de queijo não possui produto análogo ao rol acima que pudesse levar a uma classificação 1905.9090 (outros), já que nesta classificação residual o produto teria que “pertencer/equiparar” aos demais produtos do subcapítulo 1905**, o que não se verifica.

Por outro lado, **a classificação do pão de queijo no NCM 1902.1100** (Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo que contenha ovos) **mostra-se a classificação fiscal mais adequada**. Como consignado na NESH, excluem-se desta posição apenas (a) as preparações, com exclusão das massas recheadas, contendo mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos, ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16) e (b) As preparações para sopas ou caldos e as sopas e caldos preparados, contendo massas (posição 21.04).

Assim, sendo o pão de queijo composto de massa alimentícia não cozida, não recheada, nem preparada de outro modo, que contém leite e derivados, ovos e derivados da soja, e destinado ao consumo próprio, já preparado para consumo, está corretamente classificado na posição 1902.1100, fazendo jus à incidência da alíquota zero das contribuições do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, XVIII, da Lei nº 10.925/04, devendo ser afastada a cobrança das referidas contribuições.

A fundamentação trazida pelas autoridades tributárias para esta reclassificação foi a seguinte:

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

(...)

Preliminarmente cabe enfatizar que **a posição 1902 refere-se 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, ravióli, calzone e canelone; cuscuz, mesmo preparado**. No entanto, o contribuinte informou nessa posição diversos outros itens, conforme relacionamos a seguir:

**a) Pão de queijo: classificam-se no código 1901.2000, quando se trata da pasta congelada ou mistura**, que é o caso da BRF (conforme SC Coana nº 301/2015) **ou no código 1905.9090, quando prontos para consumo**.

(...)

Diversas Soluções de Consulta da RFB confirmam esse entendimento, como por exemplo, as Soluções de Consulta nº 14/2008, da Diana/7RF, 28/2011, 33/2011 e 42/2011 da Diana /9RF, 2/2013 e 4/2013 da Diana /6RF e SOLUÇÃO DE CONSULTA COANA Nº 301, DE 26 DE OUTUBRO DE 2015, cujas ementas foram transcritas abaixo:

(...)

**“Solução de Consulta nº 42 - SRRF/9ª RF/Diana, de 12 de maio de 2011**

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

**Código Tipi: 1901.20.00**

**Mercadoria: Pão de queijo cru, congelado**, fabricado com fécula de mandioca, queijo, óleo, margarina, sal, ovos e leite.

Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (texto da posição 19.01) e RGI/SH 6 (texto da subposição 1901.20) da TIPI aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 807, de 2008, e alterações posteriores”

**“Solução de Consulta nº 2 – SRRF06/Diana, de 29 de janeiro de 2013**

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

**1901.20.00 - Pão de queijo cru, congelado**, fabricado com fécula de mandioca, queijo, óleo de soja, sal, ovos e leite.

**1901.20.00 - Pão de queijo cru, congelado**, fabricado com fécula de mandioca, queijo, óleo de soja, sal, ovos, leite e com recheios diversos representando 20% do produto (goiabada ou catupiry ou carne).

Dispositivos Legais: Decreto 97.409 de 23/12/88. Decreto nº 435, de 27/01/1992. Decreto nº 7.660, de 23/12/2011, publicado no DOU de 26/12/2011. RGI-1ª (texto da posição 19.01) e RGI - 6ª (texto da subposição 1901.20) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH da posição 19.01. IN SRF nº 697, de 15/12/2006. IN RFB nº 807, de 11/01/2008. IN RFB nº 1.072, de 30/09/2010. IN RFB nº 1.202, de 19/10/2011. IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012.”

**“SOLUÇÃO DE CONSULTA COANA Nº 301, DE 26 DE OUTUBRO DE 2015**

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: **Código NCM: 1901.20.00**

**Mercadoria: Pão de queijo cru, congelado**, moldado em porções de 25 g, à base de polvilho azedo, contendo ovos, manteiga e/ou margarina, óleo, leite em pó, soro de leite em pó, queijo, sal e água, acondicionado em embalagem plástica de 400g. DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI/SH 1 (texto da posição 19.01) e RGI/SH 6 (texto da subposição 1901.20), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex n.º 94, de 2011, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 2011.”

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

Contribuinte:

**19.02 - Massas alimentícias**, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, **tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz**, mesmo preparado.

**1902.11.00** - Que contenham ovos

Receita Federal:

**19.01** - Extratos de malte; **preparações alimentícias de farinhas**, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, **que não contenham cacau** ou que contenham menos de 40%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

**1901.20.00 - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria**, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, **da posição 19.05**

A classificação defendida pelo Fisco Federal implica que o produto, quando pronto, seja classificado na posição 1905:

19.05 - Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes.

1905.10.00 - Pão denominado knäckebrot

1905.20 - Pão de especiarias

1905.20.10 – Panetone

**1905.20.90 – Outros**

1905.3 - Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorante; waffles e wafers:

1905.40.00 - Torradas, pão torrado e produtos semelhantes torrados

Analisando as notas complementares do Capítulo 19, constata-se que estas não auxiliam na resolução da lide:

#### **Capítulo 19**

#### **Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite; produtos de pastelaria**

#### **Notas.**

1.- O presente Capítulo não compreende:

a) Com exclusão dos produtos recheados da posição 19.02, as preparações alimentícias que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, de carne, de miudezas, de sangue, de peixes ou crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16);

b) Os produtos à base de farinhas, amidos ou féculas (biscoitos, etc.), especialmente preparados para alimentação de animais (posição 23.09);

c) Os medicamentos e outros produtos do Capítulo 30.

2.- Na aceção da posição 19.01, entende-se por:

a) “Grumos”, os grumos de cereais do Capítulo 11;

b) “Farinhas e sêmolas”:

1) As farinhas e sêmolas de cereais do Capítulo 11;

2) As farinhas, sêmolas e pós de origem vegetal, de qualquer Capítulo, exceto as farinhas, sêmolas e pós, de produtos hortícolas secos (posição 07.12), de batata (posição 11.05) ou de legumes de vagem secos (posição 11.06).

3.- A posição 19.04 não abrange as preparações que contenham mais de 6%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, nem as revestidas de chocolate ou de outras preparações alimentícias que contenham cacau, da posição 18.06 (posição 18.06).

4.- Na aceção da posição 19.04, a expressão “preparados de outro modo” significa que os cereais sofreram tratamento ou preparo mais adiantados do que os previstos nas posições ou nas Notas dos Capítulos 10 e 11.

Vejamos o que consta das NESH deste capítulo:

#### CONSIDERAÇÕES GERAIS

**O presente Capítulo abrange um conjunto de produtos que têm, em geral, o caráter de preparações alimentícias, obtidas** quer diretamente a partir dos cereais do Capítulo 10, quer a partir de produtos do Capítulo 11 ou **a partir de farinhas, sêmolas** ou pós alimentícios de origem vegetal de outros Capítulos (farinhas, grumos e sêmolas de cereais, amidos, féculas, farinhas, sêmolas e pós de fruta ou de produtos hortícolas), ou, ainda, a partir de produtos das posições 04.01 a 04.04. **Inclui, também, os produtos de pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos,** mesmo que na sua composição não entrem farinha, amido, fécula nem outros produtos provenientes dos cereais.

(...)

#### 19.01

19.01 - Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

1901.10 - Preparações para alimentação de lactentes e crianças de tenra idade, acondicionadas para venda a retalho

**1901.20 - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05**

1901.90 – Outros

**I. Extratos de malte.**

(...)

**II. Preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.**

**Esta posição compreende um conjunto de preparações alimentícias, à base de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, cuja característica essencial provenha destes constituintes, quer eles predominem ou não em peso ou em volume.**

A estes diversos componentes principais podem adicionar-se outras substâncias, tais como leite, açúcar, ovos, caseína, albumina, gorduras, óleos, aromatizantes, glúten, corantes, vitaminas, fruta ou outras substâncias destinadas a aumentar-lhes as propriedades dietéticas, ou cacau desde que neste último caso, o teor em peso de cacau seja inferior a 40% calculado sobre uma base totalmente desengordurada (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).

(...)

As preparações da presente posição podem ser líquidas, em pó, em grânulos, em pasta ou apresentar-se sob qualquer outra forma sólida, como fitas e discos.

(...)

**19.02 - Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado.**

(...)

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

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

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

**Para facilidade de transporte, de armazenagem e de conservação, em geral, estes produtos são dessecados antes da comercialização. Quando secos, tornam-se quebradiços.** Esta posição compreende também os produtos frescos (isto é úmidos ou por secar) e os produtos congelados, por exemplo, os nhoques frescos e os ravioles congelados.

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

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

**Esta posição abrange também o “couscous”, que é uma sêmola tratada termicamente.** O “couscous” desta posição pode ser cozido ou preparado de outra forma (com carne, produtos hortícolas e outros ingredientes, tal como o prato completo que leva o mesmo nome).

(...)

**19.05 - Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos,** mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes.

(...)

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

**Nesta posição estão compreendidos todos os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos; os ingredientes mais vulgarmente utilizados são** as farinhas de cereais, a levedura e **o sal, embora possam conter igualmente outros ingredientes, tais como:** glúten, **fécula,** farinhas de leguminosas, extrato de malte, **leite,** determinadas sementes como a da papoula, cominho, anis (erva-doce), açúcar, mel, **ovos, gorduras, queijos,** fruta, cacau em qualquer proporção, carne, peixe, etc., e ainda os produtos designados por “melhoradores de panificação”.

Estes últimos destinam-se, principalmente, a facilitar a manipulação da massa, a acelerar a sua fermentação, a melhorar as características ou a apresentação dos produtos e a prolongar a duração da sua conservação. Os produtos da presente posição podem também ser obtidos a partir de uma massa à base de farinha, sêmola ou pó de batata.

**Encontram-se compreendidos na presente posição:**

**1) O pão comum** que, frequentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal.

**2) O pão de glúten** para diabéticos.

**3) O pão ázimo ou matzo,** fabricado sem fermento.

**4) O pão crocante denominado Knäckebrot, que é um pão crocante,** seco, apresentando-se, em geral, em placas delgadas de forma quadrada, retangular ou redonda, cuja superfície se apresenta com vários e pequenos orifícios. O knäckebrot é feito com uma massa à base de farinha (mesmo inteira), de sêmola ou de grãos de centeio, cevada, aveia ou de trigo, fermentada com leveduras, massa

azedo ou outro tipo de fermento, ou ainda por aeração (insuflação\*). O teor de água do produto não excede 10% em peso.

**5) As torradas (tostas), o pão torrado e produtos semelhantes**, torrados, mesmo em fatias ou ralados, que contenham ou não manteiga ou outras gorduras, açúcar, ovos ou outras substâncias nutritivas.

**6) O pão de especiarias, que é um produto poroso**, geralmente de consistência elástica, feito de farinha de centeio ou de trigo, edulcorante (por exemplo, mel, glicose, açúcar invertido ou melaço purificado), especiarias ou aromatizantes, que contenham, por vezes, também, gema de ovos ou fruta. Determinados tipos de pão de especiarias apresentam-se recobertos de chocolate ou de uma cobertura cristalizada, obtida a partir de preparações de gorduras e cacau. Outros tipos de pão de especiarias podem conter açúcar ou ainda apresentarem-se recobertos de açúcar.

**A partir das NESH do capítulo, pode-se concluir que não assiste razão ao Recorrente.** O “pão de queijo” congelado, tal qual é por este produzido, tem clara afinidade com os produtos exemplificativos da posição 19.05, acima listados. O pão de queijo é um produto de padaria, assim como as demais variedades de pães citados, fato que pode ser comprovado pelos seus ingredientes e modo de preparo.

Verifiquei a receita do pão de queijo tradicional em alguns sites especializados, obtendo os seguintes resultados:

i) <https://fornodeminas.com.br/produto/pao-de-queijo-tradicional/>

INGREDIENTES: Polvilho, água, queijo, ovo integral pasteurizado, fécula de mandioca, óleo de soja, leite em pó integral, creme de leite, sal e soro de leite em pó.

ii) <https://anamariabraga.globo.com/receita/pao-de-queijo-tradicional/>

INGREDIENTES: 600 ml de água, 1 e 1/2 xícara (chá) de óleo, 1 e 1/2 xícara (chá) de leite, 1 colher (sopa) cheia de sal, 1 kg de polvilho azedo, 6 ovos e 150 g de parmesão ralado.

O polvilho é outro nome de **fécula de mandioca**, conforme pesquisa no link <https://pt.wikipedia.org/wiki/Polvilho>:

**O polvilho, também chamado de fécula de mandioca**, carimã ou goma, é o amido da mandioca.

O polvilho azedo é um tipo modificado por processo de fermentação e secagem solar, apresentando características bem diversas do polvilho doce. É utilizado para diversos fins culinários, como o preparo da massa para o pão-de-queijo, bolinho típico de Goiás, de São Paulo, do Paraná, do Mato Grosso do Sul e até mesmo de Minas Gerais, e para a pamonha de carimã. Principal produtora é a cidade de Conceição dos Ouros, sul de Minas Gerais.

Através do link <https://paladar.estadao.com.br/noticias/receita,como-fazer-o-pao-de-queijo-perfeito,1000007904>, verifiquei a função dos ingredientes:

A função de cada ingrediente

- Polvilho | Os pães de polvilho azedo **crecem um pouco mais** e, quando esfriam, ficam mais secos. Os que levam polvilho doce são mais uniformes e densos.
- Queijo | Se for fresco, terá mais água, vai dar um pão mais pesado. Se for muito gorduroso, também. Quanto mais curado, melhor. Queijo bem duro, de ralar, é bom para pão de queijo.
- Gordura | **Altera a textura da massa**. Mais gordura deixa o pão mais macio. Gordura demais deixa o pão pesado. **Pode ser óleo, manteiga e banha**.
- Leite/água | A água e/ou o leite faz que o amido do polvilho inche e gelatinize – deixando a massa elástica. Com leite, ela fica mais pegajosa e mas difícil de modelar.
- Sal | Sua função é só mesmo dar gosto. A depender do queijo, ele pode ser dispensado da receita, por isso cuidado ao adicionar sal à massa.
- Ovo | Interfere na textura e leveza do pão. Ajuda o polvilho a estruturar a massa e é também responsável **por reter os gases que se formam no miolo**.

Todos estes ingredientes são utilizados para fabricação de pães, conforme consta na NESH, já colacionada acima e que trago novamente em destaque:

**Nesta posição estão compreendidos todos os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos; os ingredientes mais vulgarmente utilizados são as farinhas de cereais, a levedura e o sal, embora possam conter igualmente outros ingredientes, tais como: glúten, fécula, farinhas de leguminosas, extrato de malte, leite, determinadas sementes como a da papoula, cominho, anis (erva-doce), açúcar, mel, ovos, gorduras, queijos, fruta, cacau em qualquer proporção, carne, peixe, etc., e ainda os produtos designados por “melhoradores de panificação”.**

Os produtos classificados na posição 19.02, defendida pelo Recorrente, possuem outra composição e modo de fabricação, conforme NESH respectiva:

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

Ora, como visto acima, o polvilho interfere no crescimento da massa, enquanto os ovos retêm os gases que se formam no miolo, indicando claramente um processo de fabricação através da fermentação, característico dos pães, porém ausente nas massas alimentícias da posição 19.02, como descrito acima.

Além disso, conforme consta da NESH, para facilidade de transporte, de armazenagem e de conservação, em geral, os produtos da posição 19.02 são dessecados antes da comercialização; quando secos, tornam-se quebradiços. Esta característica não existe nas misturas/pastas para a preparação do pão de queijo que foram reclassificadas, pois não são submetidas a esse processo de dessecação.

Nesse contexto, correta a classificação fiscal atribuída pela Fiscalização, qual seja, 1901.20.00 - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

#### **V.4.2 – DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO SANDUÍCHE HAMB. E DA TORTA DE PEITO DE PERU E TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY**

Alega o Recorrente que classificou os sanduíches e as tortas que comercializa no NCM 1902.2000, que corresponde a massas alimentícias recheadas. Todavia, o acórdão recorrido manteve, equivocadamente, o entendimento da Autoridade Fiscal no sentido de que os sanduíches devem ser classificados na posição 1602 e as tortas na posição 1905.

O Recurso Voluntário, neste tópico, apresenta os seguintes fundamentos:

Conforme se extrai das considerações gerais da Posição 16 da NESH, “*excluem-se deste Capítulo: a) As preparações alimentícias (com exclusão dos produtos recheados da posição 19.02), contendo mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16).*” Em outras palavras, **ressalvados os produtos da posição 1902, que são os produtos da Recorrente, as demais preparações alimentícias com carne enquadram-se no capítulo 16.**

Verifica-se, ainda, que o capítulo da posição 16 abrange igualmente as preparações alimentícias compostas (incluídas as denominadas “refeições prontas”) contendo enchidos, carne, miudezas, sangue, peixes ou crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos associados a produtos hortícolas e massas, molhos etc., desde que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação desses produtos.

Nos produtos sanduíches e nas tortas comercializados pela Recorrente a carne e o peito de peru representam apenas parcela dos ingredientes do sanduíche, o que atrai a aplicação da classificação mais próxima da descrição apresentada pela NESH, que é o de massa alimentícia na posição 19.02. Igualmente, **a torta de iogurte com palmito e catupiry** por não se equiparar a qualquer dos produtos listados nas demais subposições (pães, bolachas, biscoitos, waffles e torradas), **não pode ser classificada na posição 19.05, que trata exclusivamente de produtos de padaria ou pastelaria.**

Assim, **estando os sanduíches e as tortas corretamente classificados na posição 1902** da NESH, sujeitas, por conseguinte, à incidência da alíquota zero prevista no art. 1º XVIII da Lei nº 10.925/04, não há como prevalecer a exigência das contribuições ao PIS e da COFINS, devendo ser afastada a sua cobrança pelos fundamentos exarados.

**Em relação às tortas**, por tudo quanto já exposto no tópico antecedente, resta bastante óbvio que não se enquadram na classificação NCM 1902.20.00, cujo texto da posição 19.02 é “*Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado*”. Ora, uma torta de iogurte com palmito e catupiry não é uma massa alimentícia “tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e

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

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

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

substantivo feminino

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

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

2. Definição de pastelaria

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

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

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

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

subst. f.

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

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

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

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

substantivo feminino

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

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

Loja, mercadoria do pasteleiro.

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

substantivo feminino

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

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

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

4. Local onde se pode tomar uma refeição ligeira.

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

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

Estão excluídos deste Capítulo:

(...)

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

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

A presente posição compreende especialmente:

(...)

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

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

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

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

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

(...)

Encontram-se 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, fruta, licores, aguardente, albumina, queijo, carne, peixe, aromatizantes, leveduras ou outros fermentos, etc.

**Em relação à classificação dos sanduíches** no código NCM 1902.20.00, repita-se tudo quanto já dito para as tortas: por tudo quanto já exposto no tópico antecedente, resta bastante óbvio que não se enquadram nesta classificação, cujo texto da posição 19.02 é “**Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado**”. Ora, um sanduíche de carne, peito de peru, etc, não é uma massa alimentícia “tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone ou cuscuz”. Logo, não há como ser classificada no código NCM 1902.20.00 - Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo).

A classificação fiscal correta é justamente aquela proposta pelas autoridades fiscais, na posição 16.02, cujo texto é “**Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue**”. A classificação exata dependeria de informações adicionais que, conforme consta do Relatório Fiscal, não foram fornecidas pelo Recorrente. Contudo, tais informações apenas poderiam alterar a classificação a nível de item, pois a classificação a nível de capítulo, posição e subposição já está definida como 1602.32. Vejamos as subdivisões existentes a nível de item e subitem:

1602.32.10	Com conteúdo de carne ou de miudezas superior ou igual a 57%, em peso, não cozidas
1602.32.20	Com conteúdo de carne ou de miudezas superior ou igual a 57%, em peso, cozidas
1602.32.30	Com conteúdo de carne ou de miudezas superior ou igual a 25% e inferior a 57%, em peso
1602.32.90	Outras]

Como exemplo de quais seriam essas preparações, trago um citado na própria NESH, interpretando a aplicação da Regra 3.b):

VII) Nas diversas hipóteses, a classificação das mercadorias deve ser feita pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

(...)

Podem citar-se como exemplos de sortidos cuja classificação pode ser determinada pela aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 b):

1) a) Os sortidos constituídos por um **sanduíche composto de carne bovina, mesmo com queijo, num pequeno pão (posição 16.02)**, apresentado numa embalagem com uma porção de batatas fritas (posição 20.04):

**Classificação na posição 16.02.**

A Nota Complementar do Capítulo 16 esclarece o seguinte:

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

As NESH, por sua vez, trazem a seguinte orientação, nas Considerações Gerais do Capítulo 16:

**O presente Capítulo abrange igualmente as preparações alimentícias compostas (incluindo as denominadas “refeições prontas”) que contenham enchidos, carne,** miudezas, sangue, peixes ou crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos associados a produtos hortícolas e massas, molhos etc., **desde que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, carne,** miudezas, sangue, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, **ou de uma combinação desses produtos.** Se essas preparações contiverem dois ou mais dos produtos acima mencionados (carne e peixe, por exemplo), classificam-se na posição do Capítulo 16 correspondente ao componente predominante em peso. Em qualquer dos casos, o peso a considerar será o peso da carne, do peixe, etc. tal como se encontra na preparação e não o peso de tais produtos antes da confecção da preparação. (Convém, no entanto, notar que os produtos recheados da posição 19.02, os molhos, as preparações para molhos, os condimentos e temperos do tipo dos descritos na posição 21.03, bem como as preparações para sopas e caldos, as sopas e caldos preparados e as preparações alimentícias compostas, homogeneizadas do tipo das descritas na posição 21.04, classificam-se sempre nestas posições).

As NESH específicas para a posição 16.02, por sua vez, trazem a seguinte orientação:

Estão, entre outros, **incluídos** nesta posição:

(...)

5) **As preparações alimentícias (incluindo as “refeições prontas”) que contenham, em peso, mais de 20% de carne,** de miudezas ou de sangue (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).

**Excluem-se** também da presente posição:

a) **As massas alimentícias (ravioli, etc.) recheadas de carne** ou miudezas (posição 19.02).

b) As preparações para molhos, os molhos preparados, os condimentos e os temperos compostos (posição 21.03).

c) As preparações para caldos e sopas, caldos e sopas preparados, bem como as preparações alimentícias compostas homogeneizadas (posição 21.04).

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

#### **V.4.3 – DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA COXINHA DE FRANGO**

Alega o Recorrente que classificou as coxinhas de frango que comercializa no NCM 1902.3000, que corresponde a “outras massas alimentícias”. Todavia, o acórdão recorrido manteve, equivocadamente, o entendimento da Autoridade Fiscal no sentido de que as coxinhas de frango devem ser classificados na posição 1602.

O Recurso Voluntário, neste tópico, apresenta os seguintes fundamentos:

Da mesma forma que fundamentada para os casos do sanduíche e da torta, o frango componente das coxinhas é apenas um dos ingredientes do produto final e amolda-se corretamente na classificação de outras massas alimentícias da NCM 1902.3000.

Assim, sendo a NCM 1902.3000 a classificação mais próxima da composição do produto comercializado pela Recorrente, deve ser afastada a cobrança do PIS e da COFINS, uma vez que tais produtos sujeitam-se a incidência da alíquota zero, nos termos do art. 1º, XVIII, da Lei nº 10.925/04.

Mais uma vez, por tudo quanto já exposto no tópico antecedente, resta bastante óbvio que “coxinhas de frango” não se enquadram na classificação NCM 1902.30.00, cujo texto da posição 19.02 é “*Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, **tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado***”. Ora, uma coxinha de frango não é uma massa alimentícia “tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone ou cuscuz”. Logo, não há como ser classificada no código NCM 1902.30.00 - Outras massas alimentícias.

Quanto à classificação fiscal correta, entendo que tanto pode ser aquela proposta pelas autoridades fiscais, no caso, na posição 16.02, cujo texto é “**Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue**”, quanto na posição 19.05, cujo texto é “**Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes**”.

Isso porque, em razão de tudo quanto já exposto nos tópicos antecedentes, a “coxinha de frango” é um “salgado”, produto típico de pastelaria, que pode ter recheio de carne, conforme consta da NESH:

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

Ocorre que, na NESH dessa mesma posição, há uma orientação para que o produto seja classificado no Capítulo 16, a depender da quantidade de carne nele contida:

São excluídos desta posição:

a) **Os produtos que contenham mais de 20% em peso de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados**

aquáticos, ou de uma combinação desses produtos (**por exemplo, preparações constituídas por carne coberta de massa**) (Capítulo 16).

As Soluções de Consulta apresentadas pelos auditores-fiscais deixam bem claro esse entendimento:

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPI: **1602.32.00**

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

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

Assim, uma “coxinha de frango com catupiry, por exemplo, provavelmente não alcançaria este percentual, e seria então classificada na posição 19.05. Não há nos autos informação sobre a composição de carne em percentual, impossibilitando uma classificação definitiva. Tal fato, contudo, não tem qualquer relevância para o presente caso, pois em qualquer das 2 posições não há previsão de alíquota zero, o que implica restar caracterizado o fato impeditivo ao direito creditório pleiteado, nos termos do art. 373, II, do CPC.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

Considerando as mesmas razões detidamente demonstradas no r. voto acima, mantenho as glosas com relação a tais itens.

#### 4.5. Multa Regulamentar

A Fiscalização constatou que a contribuinte apresentou sua Escrituração Fiscal Digital da Contribuição - EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas. No item VI.III de seu relatório, a autoridade fiscal relata que a interessada, em sua resposta a intimação para esclarecer inconsistência verificada entre os valores totalizados das notas fiscais eletrônicas de saída e a totalização das informações prestadas na EFD-Contribuições nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2013, explicitamente concorda que está incorreta a EFD-Contribuições dos referidos meses, onde não constaram as saídas com CFOP 5105, 5117 e 5118, além de diversas outras notas fiscais.

Sustenta a defesa que que não se tem a presença dos requisitos fático-jurídicos necessários para aplicação da Multa Regulamentar, pois o mero equívoco não autoriza sua imposição, conforme reconhecido no Parecer Normativo nº 03/2013.

Sustenta, ainda, com fundamento na aplicabilidade do princípio da consunção no âmbito tributário, não pode prevalecer, em uma mesma autuação, a multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo exigido e a multa regulamentar de 3% sobre os valores pretensamente omitidos ou informados equivocadamente, prevista na alínea “a” do inciso III do artigo 57 da MP nº 2.158-35/01, pois esta (multa regulamentar) se encontra absorvida por aquela (multa de ofício), por força do princípio da consunção.

Concluiu a DRJ de origem que a multa por descumprimento de obrigação acessória encontra suporte na alínea “a” do inciso III do art. 57 da Medida Provisória nº 2158-35 (com a redação dada pela Lei nº 12.873/2012), que prevê que a multa, no percentual de 3% (três por cento), deve ser aplicada sobre o valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação às quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. Neste ponto, observo que a mudança promovida pela Lei nº 12.873/2013, no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35 é clara no sentido de que a apresentação da EFD com omissões ou incorreções implica na infração e consequente multa. No mesmo sentido o Parecer Normativo COSIT nº 3, de 28 de agosto de 2015.

Concluiu, ainda, que constatado que os fatos, comprovadamente ocorridos, subsomem-se ao referido dispositivo legal, tem-se como correto o procedimento fiscal e a consequente autuação, pelo descumprimento da obrigação legal de apresentar corretamente a escrituração fiscal. Ressaltese que é fato incontroverso o equívoco na prestação das informações, conforme expressamente reconhecido pelo impugnante. Já a multa de ofício vinculada ao tributo, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é decorrente da falta de recolhimento do tributo apurado. Ou seja, ela é devida em função do descumprimento de uma obrigação principal, passando a compor esta obrigação juntamente com o tributo, consoante §1º, do art. 113, do CTN abaixo transcrito. A sua motivação é o não recolhimento de tributo devido.

O objeto de penalização é o descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.779/99, dispositivo esse em que o legislador outorgou competência à Receita Federal para dispor sobre essas obrigações, inclusive estabelecendo forma, prazo e condição para seu cumprimento.

**Deve ser aplicado o Parecer Normativo RFB nº 03/2013, que assim concluiu:**

- a) Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, **para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional**, quando cabível;
- b) **A partir de 25 de outubro de 2013, com a publicação da Lei nº 12.783, de 2013, a aplicação dos dispositivos em comento deve estar em consonância com as atualizações contidas neste Parecer Normativo.**

Considerando que os fatos geradores do presente litígio ocorreram no período de 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013, aplica-se a seguinte conclusão do Parecer Normativo em referência:

#### Fundamentos

5. A novel alteração, desta feita pelo art. 57 da Lei nº 12.783, de 2013, ao reintroduzir no art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, uma redação assemelhada à redação originária eliminando as remissões a “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”, retomou o escopo genérico do dispositivo, a fim de ser aplicado a quaisquer situações que decorram do descumprimento de uma obrigação acessória, quando inexistir norma específica. Também foi eliminado o texto que determinava que os prazos para a apresentação dos documentos não poderiam ser inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias da intimação, bem como foram tratadas situações que envolvam pessoas jurídicas de direito público e novo regramento de infração pautado no tipo do regime tributário aplicável ao contribuinte.

6. Dessa forma, sem prejuízo da aplicação do entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, com observância do princípio “tempus regit actum” (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - Lindb), e sem olvidar a aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, devem ser feitas as seguintes considerações em decorrência da nova redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, tendo-se em vista, ainda, a atualização de várias normas infralegais já adotadas pela Receita Federal do Brasil, em consonância com esta mais recente alteração legal:

a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013, retomou o escopo genérico de sua redação originária, e não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas à não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”;

b) O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, e não mais se encontra limitado pelo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, de modo a abarcar, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital;

b.1) Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, em nenhum momento foram revogados e, portanto, mantiveram sua vigência mesmo no período de vigência da redação dada ao art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.766, de 2012 ? conforme item 4.8. do Parecer Normativo Nº 3, de 2013 ?, o que implica (observadas as considerações do contido nos itens 4.1. a 4.7. do Parecer

Normativo nº 3, de 2013) a validade, em tese, dos lançamentos efetuados com esse suporte legal no referido período;

c) Os prazos de entrega para entrega de escrituração, demonstração e arquivo digital de forma ordinária não sofreram alteração quando da vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, tampouco na redação atual;

d) O prazo previsto no § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, na redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, considerado derogado tacitamente para a apresentação de arquivo, demonstração ou escrituração digital ou para prestar esclarecimento sobre eles (na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, conforme alínea “g” do item 10 do Parecer Normativo nº 3, de 2013), não poderá ser invocado para essas mesmas situações, haja vista que a reprimenda há que ser expressa (art. 2º, § 3 da Lindb), o que incorreu, na espécie;

e) Quanto às pessoas jurídicas omissas, como elas não optaram pelo regime presumido de apuração do lucro, tampouco do Simples Nacional, aplica-se a elas a multa relativa “às demais pessoas jurídicas” de que trata a alínea “b” do inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Tendo em vista que a multa regulamentar foi aplicada neste litígio sobre os valores pretensamente omitidos ou informados equivocadamente e, diante da conclusão de que tal penalidade tem por aspecto material a não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”, deve ser afastada do lançamento de ofício objeto deste litígio.

## 5. Dispositivo

Ante o exposto, **(i)** conheço e nego provimento ao Recurso de Ofício; e **(ii)** conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

- a) Reverter as glosas referentes às despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas e embalagens entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário;
- b) Reverter a glosa com as despesas de fretes incorridas com as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário;
- c) Reverter a glosa sobre operações de movimentação, Serviços de Carga e Descarga – Cross Docking e Reapetização;
- d) Reverter a glosa sobre peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos;
- e) Reverter a glosa sobre custos com instrumentos;

- f) Manter a classificação das carnes no Capítulo 02 do Sistema Harmonizado;
- g) Afastar o lançamento sobre as glosas relativas ao “kit felicidade”;
- h) Afastar o lançamento sobre os encargos de depreciação e amortização ocorridos após 30.04.2004; e
- i) Afastar do lançamento de ofício a multa regulamentar prevista no artigo 57, III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

É como voto.

*Assinado digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jorge Luis Cabral**, redator designado

Redijo voto vencedor, exclusivamente a respeito da posição da relatora de reconhecer o direito aos créditos decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados e os serviços de movimentação, serviços de carga e descarga – cross docking e repaletização, nas quais restou vencida.

Peço vênua à Ilustre Relatora para discordar de sua posição sobre a possibilidade de reconhecimento dos créditos decorrentes de despesas com fretes de produtos acabados, por entender que o encerramento do processo produtivo afasta a possibilidade de reconhecimento deste tipo de despesa como insumo (inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), e que somente as mercadorias efetivamente vendidas (inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833), conforme passo a descrever a seguir.

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

*“56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (grifo nosso)**”*

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

Mas a alegação da Recorrente é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

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

*(...)*

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

*(...)”*

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

*“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”*

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

*“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”*

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há por que estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

*“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "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).*

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

***Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.***

*É como voto.”(grifo nosso)*

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

De forma que entendo não caber o reconhecimento de créditos do PIS/COFINS decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Quanto ao serviço de repaletização e de cross docking, são despesas necessárias à manipulação de cargas na armazenagem e transporte que importam em manutenção da temperatura de conservação dos produtos.

Trata-se, portanto, da mesma situação em relação a gastos que são apropriados como insumos, mas são aplicados a produtos já acabados. No voto vencido, a ilustre relatora considera-os como essenciais ou relevantes em razão de serem objeto de normas fitossanitárias obrigatórias para a comercialização de produtos de origem animal para consumo humano.

Pois precisam ser preservados da deterioração provocada especialmente por temperaturas inapropriadas para armazenagem e transporte. No entanto, o produto já se encontra em sua apresentação final para venda ao consumidor, não lhe cabendo a caracterização dos gastos a partir desta etapa como insumos, que devem ser considerados apenas em relação aos produtos em elaboração, ainda que se possa considerar em situações específicas que a elaboração possa estender-se para além do que se espera pelo senso comum.

Mas mesmo que se considere que alguns gastos posteriores a conclusão da produção, e que são essenciais e relevantes para a disponibilização do produto para a venda,

como por exemplo a elaboração de laudos determinados pela legislação aplicável, deve-se estabelecer um limite demarcatório do término da produção e que implicará no tratamento tributário adequado aos gastos que ocorrerem a partir daí, sob pena de considerar um processo produtivo que estende-se praticamente até o consumo final.

A produção a meu ver encerra-se quando o produto está na sua apresentação final para a venda, nas embalagens que lhe forem próprias a comercialização pela perspectiva do comprador, atacado ou varejo, e superadas as exigências necessárias para o seu consumo naquilo a se possa atribuir ao fabricante, UP STREAM.

As despesas e gastos de estocagem e de conservação, necessários à preservação da sua qualidade exigida para transporte e consumo, DOWNSTREAM, sendo estes decorrentes de obrigações legais ou de interesse do próprio fabricante para que se garanta o preço pretendido ou mesmo o interesse do comprador, não podem ser considerados mais como insumos, posto serem referentes a produtos já acabados.

Por óbvio que, em decorrência das discussões jurídicas que determinaram os critérios de essencialidade ou de relevância para o estabelecimento do conceito de insumos para fins de apuração do PIS/COFINS, no regime não cumulativo, terem estendido o que se considera a produção especialmente nos casos de produtos sujeitos ao controle fitossanitário para um momento além daquele em se poderia reconhecer o produto final em sua apresentação de venda para o consumidor a que se destina, atacado ou varejo, serem especialmente polêmicas em relação aos produtos destinados ao consumo humano, entendo que as despesas e gastos relacionadas ao downstream de qualquer indústria não podem mais ser considerados como insumos.

Assim, gastos e despesas para que produtos de papelão não se estraguem com a umidade, tanto na armazenagem como no transporte, são da mesma natureza que a refrigeração ou gastos logísticos relacionados a produtos que precisam destas providências para manterem a qualidade conseguida no final do processo produtivo e sua adequabilidade para o consumo.

Voltando à questão da refrigeração necessária à transporte ou armazenagem de produtos perecíveis acabados, podem ter créditos de PIS/COFINS na sua apuração dentro do regime não cumulativo na classificação que lhe é própria, que seriam os gastos de frete e armazenagem nas operações de venda quando lhe for aplicável. Destaco que a armazenagem e frete de produtos acabados que não possam ser atribuídos à uma operação de venda não geram direito ao crédito de PIS/COFINS, conforme já discutimos acima.

De forma que voto por manter a glosa destes dois itens, conforme o dispositivo do julgamento deste processo, e acompanho a relatora nos demais.

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luis Cabral**

