



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.722531/2017-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.900 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente BRF S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINAR DE CONHECIMENTO.

Nos termos da Súmula Vinculante CARF nº 159, não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. Todavia, caso realizado o lançamento para os acréscimos à base de cálculo, deve ser realizada sua análise no processo respectivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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. TORTA DE IOGURTE COM PALMITO E CATUPIRY.

Em relação às tortas, resta bastante óbvio que não se enquadram na classificação NCM 1902.20.00, cujo texto da posição 19.02 é “*Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado*”. Ora, uma torta de iogurte com palmito e catupiry não é uma massa alimentícia “*tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone ou cuscuz*”. Logo, não há como ser classificada no código NCM 1902.20.00 - Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo).

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

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*”.

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.

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

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

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. TORTA DE IOGURTE COM PALMITO E CATUPIRY.

Em relação às tortas, resta bastante óbvio que não se enquadram na classificação NCM 1902.20.00, cujo texto da posição 19.02 é “*Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado*”. Ora, uma torta de iogurte com palmito e catupiry não é uma massa alimentícia “*tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone ou cuscuz*”. Logo, não há como ser classificada no código NCM 1902.20.00 - Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo).

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

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*”.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de sobrestamento e em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias relativas (i.1) à preliminar de nulidade da glosa de créditos, (i.2) à inclusão das receitas de crédito presumido do ICMS na base de cálculo das contribuições, (i.3) à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, e (i.4) à glosa de créditos propriamente dita; (ii) na parte conhecida, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar o lançamento referente à reclassificação do produto “carne”. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares (Relator), Carlos Frederico Schwochow de Miranda e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cynthia Elena de Campos.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes o conselheiro Jorge Luís Cabral e a conselheira Renata da Silveira Bilhim.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3402-009.900 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722531/2017-10

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Florianópolis (DRJ-FNS):

Trata-se de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, não cumulativas, apurados no período de julho a setembro de 2012, nos valores de R\$1.344.515,38 e de R\$6.192.919,41, respectivamente. Foram utilizados para quitação dos autos de infração deste processo os créditos vinculados à receita de exportação gerados neste trimestre.

Do procedimento fiscal

Os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício das contribuições bem como dos PER/Dcomp apresentados pela contribuinte no período de 2012.

No decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária, que acarretaram a glosa de créditos informados em Dacon e o lançamento de valores de PIS/Pasep e de Cofins. Do quadro DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL consta que a infração consiste de OMISSÃO DE RECEITA sujeita à tributação.

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 aos Despachos Decisórios gerados, razão pela qual os processos correspondentes serão julgados em conjunto, como segue:

| Quadro 1 – Processos relacionados – 3º trimestre-calendário de 2012 | | | | |
|---|--------------------------------|--------------------|-----------------------------|--|
| | Pedido de Ressarcimento | Tipo de crédito | Nº do proc de Ressarcimento | Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS |
| 1 | 11009.79766.220513.1.1.08-9058 | PIS/Pasep-EXP | 10983.917655/2016-21 | 11516.722531/2017-10 |
| 2 | 02570.50293.240513.1.5.10-2402 | PIS/Pasep-Merc Int | 10983.917654/2016-87 | |
| 3 | 31608.31919.240513.1.1.09-0564 | COFINS-EXP | 10983.917656/2016-76 | |
| 4 | 13279.04481.240513.1.1.11-3698 | COFINS-Merc Int | 10983.917657/2016-11 | |

Consta que foram utilizados para abatimento dos créditos tributários constituídos nos Autos de Infração os seguintes créditos da contribuinte vinculados à receita de exportação gerados neste trimestre, objetos dos Pedidos de Ressarcimento tratados nos processos nºs 10983.917655/2016-21 e 10983.917656/2016-76, diminuindo os valores a serem ressarcidos nesses processos:

| Créditos da BRF Aproveitados de Ofício neste Processo para quitação dos créditos tributários relativos à omissão de receita | | | |
|---|-------------------|---------------|---------------------|
| PIS | | | |
| Aq no MI | Vinc à Rec EXPORT | 2012/Julho | 438.979,44 |
| Aq no MI | Vinc à Rec EXPORT | 2012/Agosto | 456.384,29 |
| Aq no MI | Vinc à Rec EXPORT | 2012/Setembro | 449.151,65 |
| | | Total | 1.344.515,38 |
| COFINS | | | |
| Aq no MI | Vinc à Rec EXPORT | 2012/Julho | 2.021.965,92 |
| Aq no MI | Vinc à Rec EXPORT | 2012/Agosto | 2.102.133,73 |
| Aq no MI | Vinc à Rec EXPORT | 2012/Setembro | 2.068.819,76 |
| | | Total | 6.192.919,41 |

Dos créditos constituídos indevidamente

Foram tidos como indevidamente constituídos os créditos das contribuições que seguem discriminados:

| Glosa de Créditos = Crédito no Dacon Original – Crédito confirmado no Dacon corrigido | | | | | | |
|---|--|---|--|---|----------------------|-------------------------|
| 2012 Período | PIS – Ficha 6A Créditos Básicos – Linha 24 A | PIS – Ficha 6A Créditos Presumidos – Linha 29 B | COFINS – Ficha 16 A Créditos Básicos – Linha 24 C | COFINS – Ficha 16 A Créditos Presumidos – Linha 29 D | TOTAL PIS = A + B | TOTAL COFINS = C + D |
| Julho | 574.048,71 | 1.454.467,11 | 2.644.103,10 | 6.697.262,43 | 2.028.515,82 | 9.341.365,53 |
| Agosto | 608.264,77 | 1.483.110,89 | 2.801.704,41 | 6.828.948,83 | 2.091.375,66 | 9.630.653,24 |
| Setembro | 638.535,12 | 1.118.818,76 | 2.941.131,45 | 5.151.018,85 | 1.757.353,88 | 8.092.150,30 |
| TOTAL | 1.820.848,60 | 4.056.396,76 | 8.386.938,96 | 18.677.230,11 | 5.877.245,36 | 27.064.169,07 |

Tais créditos são os mesmos que foram solicitados pela interessada nos Pedidos de Ressarcimento e que foram glosados através dos Despacho Decisório tratados nos processos administrativos n.ºs 10983.917655/2016-21, 10983.917654/2016-87, 10983.917656/2016-76 e 10983.917657/2016-11. Como dito, o relatório fiscal é o mesmo para todos os processos do período, como relacionados acima.

Das omissões de receita

1. Crédito presumido de ICMS

Conforme os balancetes de folhas 193 a 330 (julho), 331 a 469 (agosto) e 470 a 609 (setembro), extraídos do SPED Contábil (requisição de cópia de escrituração digital (às fl. 192), a contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS, conforme escriturado nas contas contábeis: CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IND.CARNES, CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NA FILIAIS, CREDITO PRESUMIDO DE ICMS - BOVINOS, CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IN.LACTEOS. Desta feita, a Autoridade Fiscal, considerando que tais receitas são tributáveis, com base nos dispositivos legais que indica em seu relatório, realizou o lançamento para a constituição do crédito tributário devido.

2. Incorreta classificação fiscal de produtos

Os demais valores lançados referem-se à omissão de receitas decorrentes da incorreta classificação fiscal de alguns produtos, como segue.

2.1. Carnes Temperadas

(...)

2.2. Kit Felicidade (Chester) Perdigão e outros

(...)

2.3. Produtos com CST incorreto - CST 06 e CST 09

(...)

2.4. Produtos informados com NCM 19.02

(...)

2.5. Da Consolidação das Incorreções de Classificação Fiscal

Decorrentes de classificação fiscal incorreta ou CST incorreto foram apurados os seguintes valores de base de cálculo no período em tela:

| | Julho | Agosto | Setembro |
|--|---------------------|----------------------|----------------------|
| VI.II.2-Carnes Temperadas, classificadas incorretamente | 3.473.521,05 | 8.417.474,31 | 8.138.033,11 |
| VI.II.2.1- Kit Felicidade e outros | 69.910,79 | 30.937,69 | 110.303,88 |
| VI.II.3-Produtos com CST incorreto | 0,00 | 161.228,10 | 107.532,28 |
| VI.II.4-Produtos informados com NCM 1902, classificados incorretamente | 2.768.364,76 | 3.179.077,42 | 2.518.361,81 |
| TOTAIS POR MÊS | 6.311.796,60 | 11.788.717,52 | 10.874.231,08 |

3. Valores das receitas omitidas

Os seguintes valores foram apurados relativos a receitas que não foram tributadas corretamente:

| Omissão de receita | | | | | |
|--------------------|---------------------------|--------------------------------|--------------------------|---------------------|---------------------|
| 2012 | Crédito Presumido do ICMS | Classificação Fiscal incorreta | Total da Base de Cálculo | PIS | COFINS |
| Periodo | (Base de Cálculo) | (Base de Cálculo) | | 1,65% | 7,60% |
| Julho | 20.293.018,22 | 6.311.796,60 | 26.604.814,82 | 438.979,44 | 2.021.965,92 |
| Agosto | 15.870.936,95 | 11.788.717,52 | 27.659.654,47 | 456.384,29 | 2.102.133,73 |
| Setembro | 16.347.081,58 | 10.874.231,08 | 27.221.312,66 | 449.151,65 | 2.068.819,76 |
| TOTAL | 52.511.036,75 | 28.974.745,20 | 81.485.781,95 | 1.344.515,38 | 6.192.919,41 |

Da Impugnação

Antes de se adentrar na análise das contestações contra o lançamento fiscal, a interessada pede o julgamento em conjunto dos processos relacionados.

A Recorrente, preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração alegando que a "glosa dos créditos decorrentes do PIS e da COFINS apurados no 3º trimestre de 2012 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.

(...)

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; que seja aguardada a decisão final a ser proferida nos PAF nº 10983.917655/2016-21 e 10983.917656/2016-76, nos termos da Solução de Consulta Interna COSIT nº 24/2007; 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.

É o relatório.

A 4ª Turma da DRJ-FNS, em sessão datada de 07/03/2018, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação. Foi exarado o Acórdão nº 07-41.405, às fls. 1803/1837, com a seguinte Ementa:

PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, via de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições; ressalvada, a partir de vigência Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

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.

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

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

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

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

CARNE. CLASSIFICAÇÃO.

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

BOLSA TÉRMICA. CLASSIFICAÇÃO.

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

MASSA PARA PÃO DE QUEIJO. CLASSIFICAÇÃO.

A massa para “pão de queijo”, em se tratando de preparação alimentícia de farinhas, na forma de pasta crua e congelada, para a preparação de produtos de padaria, que já é vendida modelada na forma do produto final, deve ser classificada na posição 1901.2000, como entende a fiscalização, e não na posição 1902.1100.

TORTAS. CLASSIFICAÇÃO.

A classificação mais adequada para “torta” não é na posição 19.02, notadamente devido à forma de preparação e apresentação dos produtos dessa posição, mas na posição 19.05, conforme item 10 da NESH da posição.

SANDUÍCHES PRONTOS. CLASSIFICAÇÃO.

A classificação mais adequada para “sanduíche pronto” não é na posição 19.02, notadamente devido à forma de preparação e apresentação dos produtos dessa posição, mas na posição 16.02, conforme Regra 3, item X, exemplo 1.

COXINHA DE FRANGO. CLASSIFICAÇÃO.

A classificação mais adequada para “coxinha de frango” não é na posição 19.02, notadamente devido à forma de preparação e apresentação dos produtos dessa posição, mas na posição 16.02, conforme Nota “a” do Capítulo 19, Nota 2 do Capítulo 16 e os textos da posição 16.02 e da subposição 1602.32, considerando a RGI-HI nº 6.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 03/04/2018** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 1847), **apresentou Recurso Voluntário em 02/05/2018**, às fls. 1850/1936.

Na Sessão de 26/03/2019 a Turma 3401 deste Conselho analisou o presente Recurso Voluntário e exarou a Resolução nº 3401-001.814, nos seguintes termos:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora da RFB se manifeste conclusivamente em relação à adequação dos itens objeto de glosa em discussão no presente processo ao tratamento dado a insumos fixado de forma vinculante no Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, fundado no Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, aplicável ao caso em julgamento.

Em 30/10/2019 foi elaborada a Informação Fiscal n.º 041-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, anexada aos autos às fls. 2017/2044, em resposta à referida Resolução.

O contribuinte, **tendo tomado ciência da Informação Fiscal n.º 041-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB em 11/11/2019** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 2048), **apresentou Petição** às fls. 2051/2071.

Posteriormente, apresentou nova Petição, às fls. 2082/2102, informando a anexação de diversos laudos técnicos sobre os produtos crus e temperados, complementando o tópico VI.1 – “DAS CARNES”, do seu Recurso Voluntário. Tais laudos se encontram anexados às fls. 2164/3047.

Ainda, anexa aos autos decisões e peças judiciais vinculadas a uma ação declaratória que tramita na Vara Federal da Subseção Judiciária de Florianópolis, através da qual busca afastar a incidência do PIS e da COFINS sobre os montantes auferidos com créditos presumidos de ICMS.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche apenas parcialmente as demais condições de admissibilidade, conforme se demonstrará nos tópicos seguintes, por isso dele tomo conhecimento em parte.

De imediato, entendo que não devem ser conhecidas as matérias relacionadas à preliminar de nulidade da glosa de créditos e às glosas de créditos propriamente ditas, pois tais matérias não foram objeto do lançamento fiscal (mesmo porque o Auto de Infração se destina apenas à constituição de créditos em favor da União, não servindo para materializar a glosa de créditos). Assim sendo, tais matérias serão julgadas nos processos específicos de ressarcimento/compensação, nos quais o contribuinte faz a demonstração do seu pretensão direito creditório.

II - INTRODUÇÃO

Como se sabe, o PIS e a COFINS a serem recolhidos no regime não-cumulativo são aqueles obtidos dos saldos calculados pelo contribuinte em cada período de apuração: o

contribuinte calcula seus débitos e créditos e desconta, dos débitos calculados, os créditos respectivos. Se deste cálculo resultar saldo credor, poderá pedir ressarcimento, em espécie ou mediante compensação com outros tributos; se resultar saldo devedor, deverá proceder ao recolhimento deste aos cofres públicos.

Ora, de imediato se observa, então, que para a correta análise dos pedidos de ressarcimento devem ser auditados não apenas os créditos apresentados, mas também os débitos apurados; a alteração em qualquer destes elementos irá influenciar no resultado do procedimento de fiscalização. No presente caso, não apenas houve a glosa de parcela dos créditos do contribuinte, mas também o aumento dos débitos por ele inicialmente apurados (em decorrência da reclassificação fiscal e da inclusão dos montantes de crédito presumido de ICMS na base de cálculo das contribuições).

As autoridades fiscais decidiram realizar o lançamento via Auto de Infração dos valores dos débitos das contribuições apurados em decorrência da reclassificação fiscal e da omissão de receita referente a crédito presumido de ICMS, procedimento que teve tramitação através deste presente processo administrativo nº 11516.722531/2017-10, distinto dos processos referentes aos pedidos de ressarcimento. O procedimento escolhido, contudo, não era necessário, conforme entendimento já pacificado na instância administrativa, nos termos da Súmula Vinculante CARF nº 159:

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020)

No entanto, tendo sido esse o procedimento seguido pelas Autoridades Fiscais, deve ser dado prosseguimento à análise dos acréscimos realizados à base de cálculo das contribuições no presente processo.

A diferença apurada pelos auditores-fiscais foi de R\$1.344.515,38 relativo ao PIS e de R\$6.192.919,41 relativo à COFINS, valores integralmente deduzidos do novo saldo credor apurado, nada restando a ser lançado, conforme a planilha da COFINS a seguir, extraída do Auto de Infração (que foi anexado a todos os 4 processos que tratam dos pedidos de ressarcimento), à fl. 717 processo administrativo nº 11516.722531/2017-10, colacionada para exemplo:

INFRAÇÕES APURADAS EM BASE DE CÁLCULO

| Período de Apuração | Multa | Valor Tributável | Alíquota | Contribuição Apurada |
|---------------------|--------|------------------|----------|----------------------|
| 07/2012 | 75,00% | 26.604.814,82 | 7,60% | 2.021.965,92 |
| 08/2012 | 75,00% | 27.659.654,47 | 7,60% | 2.102.133,73 |
| 09/2012 | 75,00% | 27.221.312,66 | 7,60% | 2.068.819,76 |
| | | | | 6.192.919,41 |

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA

| Período de Apuração | Multa | Contribuição Apurada | Deduções | Contribuição Devida |
|---------------------|--------|----------------------|--------------|---------------------|
| 07/2012 | 75,00% | 2.021.965,92 | 2.021.965,92 | 0,00 |
| 08/2012 | 75,00% | 2.102.133,73 | 2.102.133,73 | 0,00 |
| 09/2012 | 75,00% | 2.068.819,76 | 2.068.819,76 | 0,00 |
| | | | | 0,00 |

DETALHAMENTO DAS DEDUÇÕES

| Período de Apuração | Multa | Créditos da Não-Cumulatividade | Contribuição Retida na Fonte | Outras Deduções | Total |
|---------------------|--------|--------------------------------|------------------------------|-----------------|---------------------|
| 07/2012 | 75,00% | 2.021.965,92 | 0,00 | 0,00 | 2.021.965,92 |
| 08/2012 | 75,00% | 2.102.133,73 | 0,00 | 0,00 | 2.102.133,73 |
| 09/2012 | 75,00% | 2.068.819,76 | 0,00 | 0,00 | 2.068.819,76 |
| Total | | 6.192.919,41 | 0,00 | 0,00 | 6.192.919,41 |

O Relatório Fiscal detalha o procedimento utilizado e sua conclusão (fls. 724/725 e 856):**II – DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS**

Do escopo do procedimento de fiscalização: Os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício da contribuição para o PIS e da COFINS, bem como os PER/DCOMP apresentados pelo contribuinte no período de 2012.

Dos despachos decisórios e dos lançamentos de ofício: O procedimento fiscal em andamento abrange a verificação dos créditos de PIS e COFINS apurados pelo sujeito passivo, bem como dos respectivos débitos. Objetivando apresentação de Relatório Fiscal único e utilização das funcionalidades de emissão do Despacho Decisório através do sistema SIEF, todos os assuntos relacionados aos créditos e débitos do PIS/Pasep e da Cofins do período serão tratados neste documento. Por questões que não estão relacionadas ao procedimento fiscal em si, necessariamente serão gerados diversos processos, que devem ser submetidos a julgamento em conjunto, por tratarem da mesma matéria fática e das mesmas provas, sendo o resultado dos processos de ressarcimento decorrência deste processo.

No caso em tela, a contribuinte BRF SA apresentou PER/DCOMP relativas aos saldos credores de PIS e COFINS apurados no 3º trimestre de 2012. Este Relatório Fiscal será a base para os Despachos Decisórios a serem emitidos pelo sistema SIEF ou manualmente, se for o caso. Assim, as glosas de créditos também serão realizadas neste Auto de Infração, sendo os Despachos Decisórios gerados como consequência desta análise.

A homologação ou não das declarações de compensação vinculadas aos pedidos de ressarcimento citados são tratadas nos processos de ressarcimento. (...)

| Quadro 1 – Processos relacionados – 3º trimestre-calendário de 2012 | | | | |
|--|--------------------------------|--------------------|-----------------------------|--|
| | Pedido de Ressarcimento | Tipo de crédito | Nº do proc de Ressarcimento | Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS |
| 1 | 11009.79766.220513.1.1.08-9058 | PIS/Pasep-EXP | 10983.917655/2016-21 | 11516.722531/2017-10 |
| 2 | 02570.50293.240513.1.5.10-2402 | PIS/Pasep-Merc Int | 10983.917654/2016-87 | |
| 3 | 31608.31919.240513.1.1.09-0564 | COFINS-EXP | 10983.917656/2016-76 | |
| 4 | 13279.04481.240513.1.1.11-3698 | COFINS-Merc Int | 10983.917657/2016-11 | |

Os processos acima tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de PIS/Pasep, COFINS e processos de auto de infração, incluindo PIS/Pasep e COFINS deste trimestre. Por esta razão, devem ser analisados em conjunto, se houver manifestação de inconformidade quanto aos Despachos Decisórios e impugnação do auto de infração.

Como consequência dos procedimentos de ofício, estamos recompondo neste ato a apuração das bases de cálculo (débitos e créditos) de PIS e COFINS dos períodos fiscalizados: os créditos de PIS e COFINS apurados pela contribuinte no 3º trimestre de 2012 e serão constituídos de ofício os créditos tributários relativos ao período, caso não tenham sido declarados.

(...)

X - CONCLUSÃO

Foram apuradas as seguintes irregularidades:

A contribuinte apurou créditos de PIS/Pasep e Cofins em desacordo com a legislação. Os créditos em tela foram glosados. Foi constatada a existência de Créditos presumidos do ICMS e a comercialização de diversas mercadorias com classificação fiscal incorreta e, por consequência, não oferecidos à tributação – **os valores são ora incluídos na base de cálculo da COFINS e do PIS e tributados nessas contribuições.** Houve aproveitamento de ofício de créditos de PIS/Pasep e Cofins apurados no trimestre para quitação dos créditos tributários lançados.

Dessa forma, após a glosa de uma parte dos créditos e a utilização de outra parcela destes para dedução dos novos débitos (apurados pela Fiscalização), os Despachos Decisórios referentes aos 4 Pedidos de Ressarcimento do 3º trimestre de 2012 informam o deferimento dos seguintes valores:

1) do valor do crédito de **PIS não-cumulativa sobre “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno”**, solicitado no montante de R\$5.543.175,85, apenas o valor de R\$391.053,12 foi confirmado;

2) do valor do crédito de **PIS/Pasep não-cumulativa sobre “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação”**, solicitado no montante de R\$6.995.370,84, apenas o valor de R\$4.925.791,31 foi confirmado;

3) do valor do crédito de **COFINS não-cumulativa sobre “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação”**, solicitado no montante de R\$32.221.102,10, apenas o valor de R\$22.688.493,17 foi confirmado;

4) do valor do crédito de **COFINS não-cumulativa sobre “Aquisição no Mercado Interno Vinculada à Receita Não Tributada no Mercado Interno”**, solicitado no montante de R\$25.532.204,14, apenas o valor de R\$1.807.993,90 foi confirmado.

III – DA PRELIMINAR DE SOBRESTAMENTO

Alega o Recorrente que o tema acerca da incidência do PIS e da Cofins sobre o crédito presumido de ICMS está em julgamento no STF com Repercussão Geral reconhecida, *litteris*:

IV.5.3 – DO SOBRESTAMENTO DO PRESENTE PROCESSO

Sabe-se que, em agosto de 2015, o STF declarou a repercussão geral do tema acerca da incidência do PIS e da Cofins sobre o crédito presumido de ICMS. Veja-se:

“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”. (RE 835818/RG, Rel. Min. Marco Aurélio, public. 22/09/2015) – destacou-se

(...)

Em que pese toda a fundamentação jurídica exposta, que leva à única e possível conclusão de que os créditos presumidos de ICMS não podem ser tributados pelo PIS/Pasep e pela COFINS, caso não seja este o entendimento de V.Sas., o que se admite apenas para fins de argumentação, a Impugnante requer o sobrestamento dos presentes autos até o julgamento da Repercussão Geral reconhecida no RE 835.818/RG pelo E. STF.

Neste sentido, a E. CSRF vem adotando este posicionamento em processos que versam sobre a matéria que se encontra afetada por repercussão geral pelo E. STF.

Veja-se:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005 PIS/PASEP. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. SOBRESTAMENTO. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, sobrestar o julgamento até decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal em matéria sob repercussão geral (Res

634.981/RS e 606.107/RG), em razão do art. 62-A do Regimento Interno do CARF“ (CSRF, Resolução 9303-000.008, PAF 13005.000915/2005-30, 3ª T., Rel. Marcos Aurélio Pereira Valadão, julg. 11/05/15) – destacou-se

A preliminar não merece ser acolhida. Com efeito, o Regimento Interno do CARF (RICARF) só admite uma possibilidade de sobrestamento, constante em seu art. 6º, § 5º, do Anexo II, o qual não se aplica ao presente caso:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

(...)

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o **sobrestamento do julgamento do processo** na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Ademais, admitir a possibilidade de sobrestar os processos administrativos que tramitam neste Conselho quando tiverem por objeto matéria submetida a julgamento no STJ na sistemática prevista para os Recursos Repetitivos ou no STF com Repercussão Geral reconhecida acarretaria, na prática, uma indesejável semi-paralisação deste órgão.

Pelo exposto, voto por rejeitar essa preliminar.

IV - DA OMISSÃO DE RECEITAS

A Autoridade Fazendária fez a apuração dos débitos do contribuinte, acrescentando à base de cálculo das contribuições o montante da receita auferida com créditos presumidos de ICMS.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em outro processo do Recorrente, de nº 11516.722301/2016-70, já havia de manifestado, por maioria de votos, sobre esta matéria, conforme o Acórdão nº 9303-011.440, de 19/05/2021:

SUBVENÇÕES. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA DE DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA PARA FINS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das S.A. fez com que as subvenções para investimento compusessem a receita. Para que elas fossem excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS não-cumulativas, os optantes pelo Regime Tributário de Transição deveriam destinar integralmente seu valor à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais.

No caso concreto, não houve comprovação do trânsito de tais receitas para as referidas reservas de lucros, devendo os respectivos valores integrar a base de cálculo das contribuições em análise.

Ocorre que o contribuinte anexou, nos autos do processo administrativo nº 11516.722531/2017-10, cujo objeto é justamente o Auto de Infração decorrente da análise dos pedidos de ressarcimento, cópia de Petição Inicial da “AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA CUMULADA COM ANULATÓRIA DE DÉBITOS FISCAIS”, datada de 06/04/2021, contendo o seguinte pedido:

47. Ao final, requer seja julgada procedente a presente ação para:

(i) declarar a inexistência da relação jurídico tributária que obrigue a Autora ao recolher o PIS e a COFINS **sobre os créditos presumidos de ICMS**; e

(ii) **cancelar especificamente todos os débitos de PIS e de COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS exigidos da Autora, inclusive** aqueles exigidos nos Autos de Infração objeto dos Processos Administrativos nºs 11516.720061/2012-45, 11516.720528/2012-57, 11516.720825/2012-01, 11516.720833/2012-49, 11516.721220/2012-29, 11516.721.199/2012-61, 11516.720812/2013-12, 11516.722958/2014-75, 11516.723089/2013-15, 11516.723622/2013-49, 11516.720538/2014-54, 11516.722481/2014-28, 11516.723715/2014-54, 11516.720797/2015-66, 11516.721938/2015-68, 11516.724027/2015-92, 11516.720832/2016-28, 11516.721597/2016-10, 11516.722279/2016-68, 11516.722916/2017-87, 11516.720969/2017-63, **11516.722531/2017-10**, 11516.723608/2017-79, 11516.724656/2017-84, 11516.720975/2018-00, 11516.722183/2018-61 e 11516.723333/2019-35.

Foi proferida Sentença em 13/09/2021 nos seguintes termos:

III - DISPOSITIVO

Ante o exposto, rejeito a preliminar e **JULGO PROCEDENTE O PEDIDO**, para declarar a inexistência da relação jurídico tributária que obrigue a autora ao recolher o PIS e a COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS, bem como para determinar, como consequência de tal declaração, e nos termos do pedido, o cancelamento de todos os débitos de PIS e de COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS exigidos da autora especificamente nos Autos de Infração objeto dos Processos Administrativos nºs 11516.720061/2012-45, 11516.720528/2012-57, 11516.720825/2012-01, 11516.720833/2012-49, 11516.721220/2012-29, 11516.721.199/2012-61, 11516.720812/2013-12, 11516.722958/2014-75, 11516.723089/2013-15, 11516.723622/2013-49, 11516.720538/2014-54, 11516.722481/2014-28, 11516.723715/2014-54, 11516.720797/2015-66, 11516.721938/2015-68, 11516.724.027/2015-92, 11516-720.832/2016-28, 11516-721.597/2016-10, 11516.722279/2016-68, 11516-722.916/2017-87, 11516.720969/2017-63, 11516.722531/2017-10, 11516.723608/2017-79, 11516.724656/2017-84, 11516.720975/2018-00, 11516.722183/2018-61 e 11516.723333/2019-35, extinguindo o processo com fundamento no art. 487, inciso I, do Código de Processo Civil.

Concedo na presente sentença **tutela antecipada**, para autorizar a autora a não recolher o PIS e a COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS, suspendendo a exigibilidade do respectivo crédito, inclusive em relação àqueles exigidos nos Autos de Infração que são objeto dos Processos Administrativos acima destacados, nos termos do artigo 151, inciso V, do Código Tributário Nacional.

O contribuinte interpôs Embargos de Declaração contra essa decisão, *in litteris*:

5. Conforme se pode observar, **a Embargante requereu o cancelamento de TODOS os débitos de PIS e COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS exigidos** da Embargante, inclusive aqueles citados no presente *mandamus*.

6. Ocorre que, **ao utilizar o termo “especificamente” ao invés de “inclusive”, a r. sentença acaba por restringir o pedido** de cancelamento dos débitos de PIS e

COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS exigidos da Embargante somente aos débitos expressamente mencionados na Exordial. Confira-se:

(...)

8. Ante o exposto, a Embargante requer que sejam conhecidos e providos os presentes Embargos de Declaração, com efeitos modificativos, para sanar o pequeno erro material acima apontado, a fim de que este MM. Juízo **altere o dispositivo da sentença para substituir o termo “especificamente” para “inclusive”**, conforme requerido pela Embargante na Exordial, de modo que o dispositivo da sentença ficaria:

Conforme extrato do processo judicial, os autos se encontram desde 30/09/2021 “conclusos para julgamento”. Consta-se, portanto, a inexistência de trânsito em julgado.

Em *obiter dictum*, ressalvo que a questão da possibilidade de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo das contribuições ainda se encontra pendente de julgamento no STF. O RE nº 835.818/PR, que foi afetado e é representativo da controvérsia, teve o julgamento interrompido pelo pedido de vista do Min. Dias Toffoli, que devolveu os autos para julgamento em 22/03/2021.

Contudo, em 08/04/2021 houve pedido de destaque e o processo foi retirado do julgamento virtual para ser julgado presencialmente. Foi incluído no calendário de julgamento pelo Presidente para a data de 17/11/2021, mas excluído em 10/08/2021 e ainda aguarda nova inclusão em pauta.

A decisão que concedeu a vista foi publicada em 15/03/2021, *verbis*:

Após os votos dos Ministros Marco Aurélio (Relator), Rosa Weber, Edson Fachin, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Roberto Barroso, que conheciam do recurso extraordinário e negavam-lhe provimento, propondo a fixação da seguinte tese (tema 843 da repercussão geral): “Surge incompatível, com a Constituição Federal, a inclusão, na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS, de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS”; **e dos votos dos Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Nunes Marques e Luiz Fux (Presidente), que davam provimento ao recurso extraordinário**, de modo a denegar o mandado de segurança, e propunham a fixação da seguinte tese: “Os valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal integram a base de cálculo do PIS e da COFINS”, **pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli**.

Nesse contexto, deve ser aplicada ao caso a Súmula Vinculante CARF nº 01:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Pelo exposto, voto por não conhecer desta matéria.

V - DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS

Na análise do pedido de ressarcimento objeto do presente processo as autoridades fazendárias identificaram que o contribuinte deu saída a produtos sem a incidência do PIS e da COFINS devido a erro na sua classificação fiscal. Após efetuarem a reclassificação, verificaram que tais produtos deveriam ter sido tributados, o que alterou a apuração dos débitos do contribuinte.

Dessa forma, após a glosa de uma parte dos créditos e a utilização de outra parcela destes para dedução dos novos débitos (apurados pela Fiscalização), o Despacho Decisório objeto da Manifestação de Inconformidade, anexado às fls. 879/880, informa que, do valor do crédito de **PIS/Pasep não-cumulativo sobre “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação”**, solicitado no montante de R\$6.995.370,84, apenas o valor de R\$4.925.791,31 foi confirmado.

Vejamos, a seguir, a análise dos argumentos de ambas as partes, contribuinte e Fazenda Nacional.

V.1 DAS CARNES

Alega o Recorrente que, para a correta classificação da mercadoria, deve-se partir das RGI-SH, e não diretamente a partir da NESH, como realizado na autuação, pois a primeira orientação da RGI/SH a ser seguida para classificação, para efeitos legais, é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Afirma ainda que a primeira regra de classificação já afasta por completo a pretensão de desclassificação fiscal, *in verbis*:

Neste item, resta consignada como regra preliminar de classificação que “qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, **desde que presente, no estado que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado** (...)” (item 2, “a”), e acrescenta que “qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, **quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias** (...)” (item 2, “b”).

Com base nesta primeira regra, já é possível classificar os produtos comercializados pela Recorrente, pois com base nos “textos das posições e das notas de seção e de capítulo” é possível enquadrar os produtos nas corretas classificações fiscais adotadas. É dizer: não é necessário ingressar nas demais regras gerais para interpretação do sistema harmonizado quando a primeira regra de classificação já é atendida.

Como se observa do item 3, “a”, “b”, e “c” da RGI-SH, que trata de classificação entre as posições, somente se aplica quando superada a regra 2 anteriormente citada. Ainda assim, caso não fosse possível realizar a classificação com base nesta regra 2, verifica-se no item 3, “b” da RGI-SH que “os produtos misturados (...), cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), **classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial**, quando for possível realizar esta determinação.”

Ao tratar especificamente do produtos “carnes”, o Recorrente apresenta seus argumentos para manter a sua classificação nas posições da NCM nº 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700 (sujeitas à alíquota zero) e não na posição 1602 (defendida pela Fiscalização), nos seguintes termos:

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

No Laudo Técnico anexado aos autos (Doc. 12 da Impugnação), elaborado para a Sadia (Incorporada pela Recorrente) pelo Prof. Roberto H. Moretti, da faculdade de Engenharia de Alimentos da UNICAMP, em que analisa o “Peru Temperado”, restou devidamente atestado que “As carnes, quando temperadas com sal, condimentos, especiarias, desde que não sejam adicionados nitritos ou nitratos e não sejam

submetidas a tratamento térmico (acima de 45°), mantém seu “estado de in-natura”, sua natureza química” (destacou-se).

Neste mesmo sentido, confira-se trecho do Laudo Técnico elaborado pela Universidade de Santa Maria (UFSM – Doc. 13), também para a Sadia, em que se atestou que “O frango temperado é um produto que sofre a adição de sal, condimentos e especiarias, portanto de nenhuma substância química que possa macular sua condição de produto “in natura”. (destacou-se)

Pela composição dos ingredientes das carnes especificados durante a fiscalização e consolidados no relatório fiscal, é possível verificar que a eles não são adicionadas substâncias que alterariam a sua natureza química.

Além disso, pelas fotos abaixo destacadas é possível verificar que o fato de a carnes serem temperada para exclusiva conservação não altera em nada o seu caráter in natura:

(...)

Ademais, como estão congeladas para serem devidamente conservadas, obviamente que as mercadorias objeto da autuação não foram submetidas a tratamento térmico (acima de 45°), o qual alteraria o seu estado in natura, conforme ressaltado no Laudo Técnico acima mencionado.

Ainda neste contexto, a Recorrente anexou à Impugnação Laudo Técnico elaborado pela UNICAMP (Doc. 14) para a Sadia, em que foram analisados produtos cárneos, aplicável por analogia ao presente caso, em que se atesta que “(...) nas condições a que os produtos são expostos durante todo o seu manuseio, com os condimentos e especiarias e nas embalagens utilizadas, eles mantém seu estado “in natura”, ou seja, permanecem “crus”, sem modificação química, histológica e/ou física, durante seus prazos de validade” (destacou-se).

Assim, pelo exposto acima, nota-se que os ingredientes utilizados nas mercadorias objeto da autuação se destinam tão somente ao seu tempero e preparo, não alterando a sua condição de estado natural para fins de classificação nos NCMs nº 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700 e a consequente sujeição destas mercadorias à alíquota zero do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, XIX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 10.925/04.

Partindo-se da premissa adotada pelas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, verifica-se que o Capítulo 2 trata de carnes e miudezas comestíveis. Analisando-se os produtos de carnes temperadas do relatório fiscal, não há qualquer indicativo de que as mesmas não sejam carnes ou miudezas comestíveis, o que demonstram que a classificação destas mercadorias deve ser no capítulo 2.

Analisando a primeira regra da RGI/SH mencionada no capítulo anterior e que exclui as demais regras, caso já seja possível realizar o enquadramento em uma das posições da NESH, extrai-se do item 2 “a” que se o produto, no estado em que se encontra, presente características essenciais do artigo completo e acabado, deve ser classificado nesta posição.

Ora, se carne temperada para sua manutenção não perde o caráter in natura, como demonstrado anteriormente, e não há qualquer indícios que não sejam carnes, está absolutamente correta a classificação adotada pela Recorrente para estes produtos.

O Capítulo 16 trata de “Preparações de Carne, de Peixes, ou de Crustáceos, de Moluscos ou de Outros Invertebrados Aquáticos”, e a posição geral 16.02 “Outras Preparações e Conservas de Carne, Miudezas ou de Sangue”. Não há como se enquadrar os produtos in natura comercializados pela Impugnante como preparações de carne, pois de fato não o são, lembrando que a primeira regra de classificação deve ser pelo texto das posições, enquadrando-se claramente na classificação do Capítulo 2.

Além disso, a r. Autoridade Fiscal pretende reclassificar os produtos na posição geral 16.02, quando deveria indicar exatamente qual a subposição que cada produto seria enquadrado. Ora, se o produto seria uma preparação bovina, deveria ter demonstrado quais elementos de uma carne in natura com produtos para conservação se trataria de

uma preparação, o que não se verifica pela leitura do relatório fiscal, de modo que a pretensão de reclassificação, pelos fundamentos apresentados, não se sustenta.

Por fim, é cediço que a alíquota zero para os produtos in natura, como são os casos das carnes “temperadas” (como já afirmado, os produtos adicionados são utilizados para conservação das mercadorias), tem como objetivo a desoneração da cesta básica, em relação àqueles produtos essenciais para suprir as necessidades alimentares básicas dos cidadãos. Sem qualquer dúvida, as carnes e aves fazem parte do cardápio diário do consumidor brasileiro, razão pela qual devem ser beneficiadas com a alíquota zero.

O Recorrente defende a classificação fiscal nas seguintes posições:

02.02 - Carnes de animais da espécie bovina, congeladas.

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

02.07 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.

As autoridades tributárias, por sua vez, defendem a classificação na posição 1602:

Capítulo 16 - Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos

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

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

Dessa forma, tanto a aplicação das Regras Gerais de Interpretação (RGI) quanto das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) deve ocorrer de acordo com a lei e com as regras do Direito. Nesse sentido, a Lei nº 4.502, de 30/11/1964, estabelece o seguinte:

CAPÍTULO III

Da Classificação dos Produtos

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

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

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

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

Art. 11. A classificação dos produtos nas alíneas, capítulos, subcapítulos, posições e incisos da Tabela far-se-á de conformidade com as seguintes regras:

1ª o texto dos títulos de cada alínea, capítulo ou subcapítulo tem apenas valor indicativo, sendo a classificação determinada legalmente pelos dizeres das posições e incisos, pelas Notas de cada uma das alíneas, capítulos e, supletivamente, pelas regras que se seguem.

(...)

Art. 12. As Notas Explicativas da Nomenclatura referida no § 1º do artigo 10, atualizada até junho de 1966, constituem elementos de informação para a correta interpretação das Notas e do texto das Posições constantes da Tabela Anexa.

Igualmente neste sentido o Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, vigente à época dos fatos, e que regulamenta a classificação fiscal dos produtos, com base legal na Lei nº 4.502/64:

TÍTULO III

DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

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

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

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

Da leitura destes dispositivos legais concluo que os auditores-fiscais não cometeram qualquer equívoco na aplicação das NESH ao caso em questão. Ao contrário, verifico que as RGI não podem ser interpretadas de forma dissonante do que consta nas NESH, pois compete ao Conselho de Cooperação Aduaneira (atualmente conhecido como OMA - Organização Mundial das Aduanas) definir parâmetros e orientações para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, conforme art. 17 do Decreto nº 7.212/2010, acima transcrito.

Quanto ao seu próximo argumento, no sentido de que, com base na regra 2-a, já seria possível classificar os produtos comercializados, pois com base nos “textos das posições e das notas de seção e de capítulo” seria possível enquadrar os produtos nas corretas classificações fiscais adotadas, ou seja, não seria necessário ingressar nas demais regras gerais, faço a análise a seguir.

O Recorrente entende que os produtos analisados neste tópico devem ser classificados no Capítulo 2, nas posições 0202, 0203, 0207. A Nota deste Capítulo 2 tem a seguinte redação:

1.- O presente Capítulo não compreende:

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

Por outro lado, o Capítulo 16, no qual a Receita Federal entende ser o correto para classificar os mesmos produtos, possui a seguinte Nota:

Notas.

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.**

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.

Notas de subposições.

1.- Na aceção da subposição 1602.10, consideram-se “preparações homogeneizadas” as preparações de carne, miudezas ou sangue, finamente homogeneizadas, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g. Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à preparação para tempero, conservação ou outros fins. Estas preparações podem conter, em pequenas quantidades, fragmentos visíveis de carne ou de miudezas. A subposição 1602.10 tem prioridade sobre todas as outras subposições da posição 16.02.

2.- Os peixes, crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos, designados nas subposições das posições 16.04 ou 16.05 unicamente pelo nome vulgar pertencem às mesmas espécies mencionadas no Capítulo 3 sob as mesmas denominações.

Como se verifica de imediato, tais notas são extremamente genéricas e pouco auxiliam na interpretação do conteúdo do texto das posições e subposições. As notas do Capítulo 2 se limitam a listar uns poucos produtos não devem ser lá classificados, enquanto as notas do Capítulo 16 (i) excluem as carnes, miudezas e peixes, preparados ou conservados pelos processos enumerados nos Capítulos 2 e 3, quais sejam, refrigeração ou congelamento; e (ii) definem os termos “preparações alimentícias” e “preparações homogeneizadas”. Além disso, a única subposição que possui uma nota complementar é a 1602.10.

Contudo, ao buscar as NESH, encontramos um maior detalhamento sobre como realizar a classificação nestes dois capítulos, conforme transcrito a seguir:

Capítulo 2

Carnes e miudezas, comestíveis

Nota.

1.- O presente Capítulo não compreende:

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

CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo compreende as carnes em carcaças (isto é, o corpo do animal, mesmo com 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 alimentação humana.

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

(...)

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

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

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

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

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 (a papaína, por exemplo), no intuito de as tornar tenras, e mesmo que se apresentem desmanchadas, cortadas em fatias ou moídas (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 massa ou de pão ralado (panados), as trufadas **ou temperadas (por exemplo, com sal e pimenta)**, incluindo a pasta de fígado (posição 16.02).

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

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

(...)

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 compreende 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, pés e respectivos pedaços, não desossados

0203.19 -- Outras

0203.2 - Congeladas:

0203.21 -- Carcaças e meias-carcaças

0203.22 -- Pernas, pés e respectivos pedaços, não desossados

0203.29 -- Outras

Esta posição compreende as carnes, frescas, refrigeradas ou congeladas, dos porcos domésticos ou selvagens (javali, 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 01.05.

0207.1 - De aves da espécie Gallus domesticus:

(...)

Esta posição inclui exclusivamente as carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves domésticas que, quando vivas, classificam-se na posição 01.05.

As miudezas das aves com maior importância no comércio internacional são os fígados de frango, de ganso ou de pato. Estes fígados compreendem os fígados gordos (foies gras) de gansos ou de patos que se distinguem dos outros fígados por serem maiores e mais pesados, mais consistentes e mais ricos em gordura; a sua cor varia do bege esbranquiçado ao castanho-claro, enquanto que os outros fígados são em geral de cor vermelha mais ou menos escura.

(...)

Capítulo 16

Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos

Notas.

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.**

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.

Notas de subposições.

(...)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

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 (incluindo 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: em água ou vapor, grelhados, fritos ou assados, com exceção, porém, dos peixes, crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos defumados (fumados), que podem ter sido cozidos antes ou durante a defumação (posições 03.05, 03.06, 03.07 e 03.08), 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, de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, cozidos (posições 03.05, 03.06, 03.07 e 03.08, 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.

(...)

16.01 - Enchidos e produtos semelhantes, de carne, de miudezas ou de sangue; preparações alimentícias à base de tais produtos.

Esta posição abrange os enchidos e produtos semelhantes, isto é, as preparações compostas de carne ou miudezas (incluindo as tripas e os estômagos), cortadas em pedaços ou picadas, ou de sangue, contidas em tripas, estômagos, bexigas, peles ou outros invólucros semelhantes (naturais ou artificiais). Alguns destes produtos podem, todavia, apresentar-se sem invólucro, sendo-lhes dada a sua configuração característica, isto é, uma forma cilíndrica ou análoga, de seção redonda, oval ou retangular (de ângulos mais ou menos arredondados) por moldagem.

(...)

16.02

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

(...)

Esta posição inclui as preparações e conservas de carne, miudezas ou de sangue do presente Capítulo, com exclusão dos enchidos e produtos semelhantes da posição 16.01, dos extratos e sucos, de carne da posição 16.03.

Estão, entre outros, incluídos nesta posição:

1) As carnes e miudezas cozidas por qualquer processo: em água ou a vapor, grelhadas, fritas, assadas (com exceção dos produtos simplesmente escaldados, branqueados, etc. - ver as Considerações Gerais do Capítulo 2).

2) Os patês, pastas, cremes, galantinas e rillettes, desde que tais preparações não satisfaçam os critérios que permitam classificá-las na posição 16.01, como enchidos e produtos semelhantes.

3) As carnes e miudezas de qualquer espécie, preparadas ou conservadas por qualquer processo não previsto no Capítulo 2 ou na posição 05.04, **incluindo as simplesmente** revestidas de pasta ou de pão ralado (panados), trufados **ou temperadas**

(por exemplo, com sal e pimenta) ou ainda finamente homogeneizadas (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo, nº 4).

4) As preparações de sangue, exceto a morcela preta e produtos semelhantes da posição 16.01.

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).

O Fisco Federal entendeu que, pelo fato dos produtos em análise terem sido preparados com temperos, deveria efetivar sua reclassificação do Capítulo 2 para o Capítulo 16, posição 16.02, e fundamenta sua conclusão nos seguintes termos:

VI.II- Da Incorreção em Classificação Fiscal e consequente omissão de receita

VI.II.1- Da classificação Fiscal de Mercadorias

A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/TIPI-1), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

(...)

Foi constatado que diversos itens foram comercializados com classificação fiscal incorreta. Foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 003/2017, deste TDPF (fls. 645 e seguintes), questionando sobre o processo produtivo e classificação fiscal de diversos itens.

(...)

Conforme informado, foi apresentado arquivo Excel, anexado a fl. 675, com listagem dos insumos de produção. Porém, esta listagem, em muitos casos, parte da existência do produto cárneo na linha de produção, em elaboração. Não consta a lista de temperos e demais ingredientes. Assim, foi a contribuinte novamente intimada para esclarecer estes ingredientes, conforme item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 007/2017, do já citado TDPF (fl. 676), abaixo transcrito.

(...)

VI.II.2- Carnes Temperadas

Foram informadas na EFD-Contribuições comercializações dos produtos abaixo com as respectivas classificações fiscais no capítulo 02 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM:

(...)

A contribuinte apresentou dois Laudos Técnicos (fls. 671 e seguintes) da Unicamp, um datado de 11 de janeiro de 1992 e referente a peru temperado, onde é afirmado que “as carnes, quando temperadas com sal, condimentos especiarias, desde que não sejam adicionadas de nitritos ou nitratos e não sejam submetidas a tratamento térmico (acima de 45°C), mantém seu estado de ‘in-natura’, sua natureza química”.

O segundo laudo, datado de 26/11/2003 (fl. 669), trata de produtos cárneos “in natura”, marinados, hambúrgueres, medalhões e espetinhos e afirma a certa altura: “podemos concluir que, nas condições a que os produtos são expostos durante todo o seu manuseio, com os condimentos e especiarias e nas embalagens utilizadas, eles mantêm seu estado de ‘in natura’, ou seja, permanecem ‘crus’, sem modificação química, histológica e/ou física, durante seus prazos de validade”.

Por outro lado, 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.

Evidentemente, a classificação fiscal de mercadorias é tarefa complexa que depende do fornecimento correto de informações. Também é fato que não se pretende realizar a completa classificação fiscal das mercadorias listadas, mas apenas garantir que a classificação fiscal destas mercadorias não é a informada pela contribuinte e, principalmente, que não pode ser uma classificação beneficiada com suspensão ou alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins pelas características comuns a todas as mercadorias em tela.

O item 2 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 003/2017 deste TDPF solicitou que fosse apresentada a listagem de insumos e o processo produtivo de cada um dos produtos em tela. Quanto ao processo produtivo dos produtos cárneos (fl. 664) foram apresentados apenas os seguintes parágrafos:

(...)

Evidentemente, não foram fornecidos detalhes, porém a informação é suficiente para o objetivo pretendido. Destaca-se o informado acima que informa: “faz parte do custo de produção todos os insumos consumidos via lista técnica (Matéria-prima, condimentos, embalagens, temperos e etc.)”.

Quanto aos insumos, foi fornecida uma planilha Excel contendo a lista dos insumos em formato de tabela dinâmica, permitindo a consulta de todos os itens que compõe o produto. Diversos produtos não foram contemplados com qualquer informação na listagem anexada na fl. 675.

Em relação aos produtos acima, tratam-se de carnes temperadas, de bovinos, suínos ou aves e o correspondente material de embalagem.

A exceção constante do arquivo Excel é do produto identificado como KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGAO, adiante tratado.

(...)

Os produtos classificados na posição 02.02 deviam ser comercializados com suspensão, se atendidas as demais condições, por força do disposto na Lei 12.058/2009, art. 32, inc. II, com a redação dada pela Lei 12.431/2011, vigente à época dos fatos e transcrita acima no parágrafo relativo a crédito presumido.

Já os produtos classificados nas posições 02.03 e 02.07 deviam ser comercializados com suspensão, se atendidas as demais condições, por força do disposto na Lei 12.350/2010, inc. IV, com a redação dada pela Lei 12.431/2011, vigente à época dos fatos e transcrita acima no parágrafo relativo a crédito presumido.

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

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

É cristalino que tais posições não compreendem as carnes cozidas (inclusive assadas) ou temperadas. Isto já seria suficiente para garantir que as mercadorias constantes do quadro acima não se classificam nas posições citadas. Porém, para que não reste qualquer dúvida, buscamos no texto das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, aprovado pela IN RFB nº 807/2008, com as alterações da IN RFB nº 1.260/2012, vigente à época dos fatos, a “Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16”, que se encontra nas Considerações Gerais do capítulo 2:

(...)

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

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

Desta forma, claro está que a classificação fiscal das mercadorias listadas não é nas posições do capítulo 02 e, portanto, não podiam ser comercializadas com suspensão e não estavam incluídas no rol das mercadorias tributadas a alíquota zero.

Assim, toda a carne temperada (exceto se apenas com sal) deve ser classificada no Capítulo 16. Estão nessa situação a quase totalidade dos cortes temperados de carne bovina/suína/de aves, bem como as aves natalinas (frango/peru/Chester/etc) inteiras.

Como se sabe, esses produtos são condimentados com diversos temperos e não apenas com sal. Ainda assim, a contribuinte foi intimada a apresentar o modo de preparo e a lista dos produtos adicionados.

Da resposta ao Termo de Intimação 007/2017 (fl. 699), que consiste de um arquivo Excel com as planilhas Listagem de Produtos e Lista de Ingredientes, verificamos os ingredientes dos itens mais significativos da lista acima em valor:

(...)

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

Assim, CHESTER INTEIRO ELAB (CHT), com os temperos que fazem parte DESTE produto, classifica-se na posição 1602.32.00.

O item CHESTER INTEIRO ELAB (CHT), faz parte integrante dos seguintes produtos da listagem da Intimação 003/2017, levando-os, todos, para o capítulo 16 (ver caso especial do kit felicidade adiante descrito):

(...)

Verifica-se que os temperos incluídos no produto CHESTER INT ASSA FACIL ELABORACAO (CHF), que faz parte de diversos produtos adiante listados, GLICOSE MILHO PO (MOR-REX 1940/DRYGILL), TRIPOLIFOSFATO SODIO (STP), GLUTAMATO MONOSSODICO e CONDIMENTO EMBUTIDO CARNE GALINHA. Cristalino que tal produto contém temperos que não se limitam a sal, condição necessária para permanecer no capítulo 2 da NCM. Assim, não resta nenhuma dúvida que tal produto está excluído do capítulo 2 e está classificado no capítulo 16.

O item CHESTER INT ASSA FACIL ELABORACAO (CHF), faz parte integrante dos seguintes produtos da listagem da Intimação 003/2017, levando-os, todos, para o capítulo 16:

(...)

Os demais itens da linha CHESTER seguem os exemplos acima. Todos os casos estão listados no arquivo anexo (folha 699), enviado pela contribuinte, e devem ser classificados no capítulo 16.

O caso dos itens do tipo PERNIL seguem o exemplo abaixo:

O item 874285, PERNIL TEMPERADO (PTV) é composto dos seguintes ingredientes, conforme Lista de Ingredientes da folha 699:

(...)

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

O item 874285, PERNIL TEMPERADO (PTV), faz parte integrante dos seguintes produtos da listagem da Intimação 003/2017, levando-os, todos, para o capítulo 16:

(...)

Os demais itens da linha PERNIL seguem os exemplos acima. Todos os casos estão listados no arquivo anexo (fl. 699), enviado pela contribuinte, e devem ser classificados no capítulo 16.

As partes de frango ou de chester, igualmente, devem ser classificadas no capítulo 16. Como exemplo, citaremos o caso do produto 827753, CSG005 COXA SOB S/O C/P TEMP 185G CX 5KG, que, apesar de não aparecer na listagem de ingredientes, na própria descrição do material da listagem de produtos da folha 675 já mostra TRIPOLIFOSFATO SODIO (STP), GLUTAMATO MONOSSODICO, CONDIMENTO EMBUTIDO CARNE GALINHA, o que exclui o capítulo 2 e remete ao capítulo 16.

(...)

Quanto à linha de carne bovina, os seguintes produtos contém o item 109984, ANTIOXIDANTE PARA TEMPERADOS BOVINOS, além de outros temperos, o que já os exclui do capítulo 2 da NCM, conforme a listagem de ingredientes:

(...)

Também o produto 348818, BANANINHA BOV TEMP CONG PT SADIA, contém o item 109984, ANTIOXIDANTE PARA TEMPERADOS BOVINOS, que já aparece na própria descrição do material na listagem de produtos de fl. 675.

Os seguintes produtos contém pimenta, o que os exclui do capítulo 2 da NCM, remetendo-os ao capítulo 16, conforme a Listagem de Produtos da folha 699:

(...)

Saliente-se que a contribuinte omitiu quaisquer informações sobre PERUS. Não foram prestadas informações sobre produtos ou ingredientes dos PERUS, por decisão da contribuinte, mas fica bastante claro que as conclusões apresentadas também se aplicam a estes itens, contendo temperos que os remetem para classificação no capítulo 16.

Além das questões fáticas acima abordadas, nas quais resta incontroverso que os produtos reclassificados tinham sido efetivamente submetidos a preparo com temperos e antioxidantes, as autoridades tributárias trouxeram diversas Soluções de Consulta da Receita Federal sobre os referidos produtos para demonstrar a correção do seu entendimento sobre a necessidade de reclassificação:

Diversas Soluções de Consulta da RFB confirmam esse entendimento, como por exemplo, as Soluções de Consulta nº 2/2001, 71/2001, 85/2001, 13/2005 e 28/2008 da Diana/6RF, cujas ementas foram transcritas abaixo.

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Código TIPI - Mercadoria

1602.32.00 Frango inteiro com os miúdos, congelado e temperado.

1602.32.00 Carcaça de frango temperada.

0207.14.00 Carne de frango mecanicamente separada dos ossos.

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

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Código TIPI - Mercadoria

1602.32.00 Meio da asa de frango temperada e congelada.

1602.32.00 Coxinha da asa de frango temperada e congelada.

1602.32.00 Hambúrguer de frango empanado, temperado e congelado.

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

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Código TIPI - Mercadoria

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

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

(...)

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: CÓDIGO TIPI – MERCADORIA

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

(...)

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPI - Mercadoria

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

Da análise dos fatos narrados e da legislação de regência da matéria, resta cristalino que foi correta a reclassificação efetivada pelas autoridades fiscais, pois não há controvérsia sobre o fato dos produtos serem temperados, e as NESH indicam, sem qualquer

dúvida, de que produtos temperados (exceto se apenas com ligeira quantidade de sal) devem ser excluídos do Capítulo 2 para serem classificados no Capítulo 6.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

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 DESTA 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 confiram ao conjunto a sua característica essencial.

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

NOTA EXPLICATIVA

REGRA 5 a)

(Estojos e artigos semelhantes)

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

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

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

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

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

5) Não confiram ao conjunto a sua característica essencial.

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

1) Os estojos para joias (guarda-joias) (posição 71.13);

2) Os estojos para aparelhos ou máquinas de barbear elétricos (posição 85.10);

3) Os estojos para binóculos, estojos para miras telescópicas (posição 90.05);

4) As caixas e estojos para instrumentos musicais (posição 92.02, por exemplo);

5) Os estojos para espingardas (posição 93.03, por exemplo).

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

REGRA 5 b)

(Embalagens)

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

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

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

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

“Solução de Consulta nº 138 - SRRF/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.

V.3 DOS PRODUTOS COM CST INCORRETO

O Recorrente contesta a afirmação dos auditores-fiscais de que alguns produtos foram informados na EFD-Contribuições como tendo CST 06 (sujeitos à alíquota zero do PIS e da COFINS), porém, no período autuado, não havia qualquer produto do capítulo 16 no rol de produtos tributados à alíquota zero. Vejamos o que consta do Recurso Voluntário:

Note-se que os produtos com os principais valores envolvidos são o “Pescoço de Peru Congelado” e o “Chester Congelado”, que se tratam evidentemente de produtos in natura, sem qualquer adição de tempero, nem processo térmico ou químico que lhe altere a natureza.

Muito embora estejam com a classificação fiscal incorreta (NCM 1602.3100), quando o correto seria na posição 0207 (carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas de peruas ou de perus e de chester), **este erro formal não desnatura o fato de que se tratam de produtos in natura sujeitos à alíquota zero**, nos termos do art. 1º, XIX, alínea “b” da Lei nº 10.925/04 como anteriormente exposto, estando absolutamente correta a indicação do CST 06 (produtos sujeitos à alíquota zero), não havendo que se falar na cobrança de PIS e de COFINS sobre estes produtos.

Pelo teor do argumento de defesa, observa-se que a matéria já foi tratada no item V.1. A única diferença é que neste tópico trata-se de produtos que o próprio Recorrente classificou na posição 1602, mas que agora alega ter se equivocado, pois o correto seria na posição 0207.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

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 espaguete, 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, sêmolos, 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 sêmolos”:

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

2) As farinhas, sêmolos e pós de origem vegetal, de qualquer Capítulo, exceto as farinhas, sêmolos 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 sêmolos ou farinhas de trigo, milho, arroz, batata, etc.

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

A massa, em seguida, é trabalhada (por exemplo, por passagem à fiação 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 raviolos 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, raviolos), 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 azeda 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,10000007904>, 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.

VI – DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

O Recorrente apresentou Petição nos autos do processo administrativo nº 11516.722531/2017-10, anexada às fls. 2082/2102 do mesmo, na qual apresenta pedido alternativo, **complementando o Recurso Voluntário apresentado em 02/05/2018**, nos seguintes termos:

Ad argumentandum tantum, caso seja mantido o lançamento dos valores decorrentes da pretendida alteração de classificação fiscal das mercadorias comercializadas pela Requerente, requer-se, ao menos, sejam excluídos da base de cálculo dos débitos de PIS e COFINS os valores correspondentes ao ICMS destacado nas notas fiscais de saída das mercadorias em cumprimento a decisão judicial transitada em julgado.

Observe que **este pedido foi apresentado apenas em 05/08/2021**, mais de 3 anos após a apresentação do Recurso Voluntário, do qual não constava. Igualmente, não foi deduzido na Impugnação apresentada à instância *a quo*. Logo, inevitável concluir que ocorreu a preclusão consumativa, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.237/72, c/c o art. 17 do mesmo diploma legal:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante**. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

De toda forma, mesmo que se considere que se trata de questão exclusivamente de direito, cognoscível em qualquer fase processual por ser matéria de ordem pública, ainda assim não lhe assistiria melhor sorte. Isso porque o STF, em 13/05/2021, ao julgar os embargos de declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, com Repercussão Geral, decidiu modular os efeitos da decisão que excluiu o valor do ICMS destacado na nota fiscal da base de cálculo das contribuições, nos seguintes termos:

27. Pelo exposto, acolho, em parte, os presentes embargos de declaração, **para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017** – data em que julgado este recurso extraordinário n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” -, **ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento de mérito**.

A data da sessão em que proferido o julgamento de mérito foi justamente 15/03/2017. O pedido administrativo, contudo, mesmo se superada a questão da preclusão consumativa, **somente foi protocolado em 05/08/2021**. Assim, a decisão do STF não favorece ao Recorrente.

Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido.

VII – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias relativas (i) à preliminar de nulidade da glosa de créditos, (ii) à inclusão das receitas de crédito presumido do ICMS na base de cálculo das contribuições, (iii) à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, e (iv) à glosa de créditos propriamente dita. Na parte conhecida, voto por rejeitar a preliminar de sobrestamento e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Fl. 47 do Acórdão n.º 3402-009.900 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722531/2017-10

Voto Vencedor

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Redatora Designada.

Em que pese o bem fundamentado voto do Ilustre Conselheiro Relator, em face do empate no julgamento, foi decidido por cancelar o lançamento referente à reclassificação do produto “carne”.

Os produtos analisados pela Fiscalização tratam-se de carnes temperadas de bovinos, suínos ou aves, bem como o correspondente material de embalagem.

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”*.

Assim, entendeu o ilustre Auditor Fiscal que *“toda a carne temperada (exceto se apenas com sal) deve ser classificada no Capítulo 16. Estão nessa situação a quase totalidade dos cortes temperados de carne bovina/suína/de aves, bem como as aves natalinas (frango/peru/Chester/etc) inteiras. Como se sabe, esses produtos são condimentados com diversos temperos e não apenas com sal”*.

Cumprê 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)¹.

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:

¹ Art. 2º - In RFB nº 2057/2021

REGRA 1

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

NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Essas mercadorias são agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos os mais concisos possíveis, indicando a categoria ou o tipo dos produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade 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 |
|-------------------|---|
| 0202-30-00 | Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis Posição 0202 - Carnes de animais da espécie bovina, congeladas ² Subposição 0202.30.00 - Desossadas |
| 0203-29-00 | Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis Posição 0203 - Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas. Subposição 0203.29.00 – Congeladas; Outras. |
| 0207.1200 | Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05. Subposição 0207.1200 - Não cortadas em pedaços, congeladas. |
| 0207.1400 | Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05. Subposição 0207.1400 - Pedaços e miudezas, congelados. |
| 0207.2500 | Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis |

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

| | |
|------------------|---|
| | <p>Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p>Subposição 0207.2500 - Não cortadas em pedaços, congeladas</p> |
| 0207.2700 | <p>Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p>Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p>Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p>Subposição 0207.2700 - Pedaços e miudezas, congelados.</p> |

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

Capítulo 2

Carnes e miudezas, comestíveis

Nota.

- 1.- O presente Capítulo não 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 |

Diante de tais considerações sobre as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, faz-se necessária a análise sobre os produtos "carnes", temperados, resfriados ou congelados, indicados em Relatório Fiscal, quais sejam: **bananinha bovina temperada congelada, bife contrafilé bovino temperado, bife maminha temperado, bife picanha temperado, pernil sem osso temperado, picanha suína temperada congelada, peru temperado, chester inteiro congelado**, dentre outros.

Às fls. 2082 a 3047, 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:

56. As amostras do produto foram colhidas durante a visita da equipe técnica do INT ao processo produtivo da unidade Lucas do Rio Verde/MT da Consulente. Foram separados frangos inteiros sem salmoura (Figura 25) e frangos após a salmoura (Figura 26) e salmoura pronta para uso (Figura 27). Essas amostras foram congeladas, em sacos apropriados, seguindo as normas do processo produtivo, para serem posteriormente analisadas em laboratório.



Figura 25: Frango sem salmoura



Figura 26: Frango com salmoura



Figura 27: Salmoura pronta

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 |
| Outros ingredientes em base seca | 0,011 | 0,723 |
| 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.

Ou seja, concluiu o INT que o produto analisado não passou por processo de cozimento, na forma indicada para a Posição 16.02, o que, por si, já afasta o Capítulo 16 sobre os itens em análise.

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

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

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

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código TIPI: 1602.50.00

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

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

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

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código TIPI: 1602.50.00

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

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

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 1602.50.00

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

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

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 1602.50.00

Mercadoria: Empanada (pastel de forno) congelada, para consumo humano após cozimento, composta de farinha de trigo, gordura vegetal, água, sal e açúcar, ovo pasteurizado, corante amarelo gema, farinha de rosca e flocos de milho, recheada com carne moída bovina (38%, em peso) cozida ao molho de tomate, apresentada em pacote com dez unidades de 130 g cada, denominada "empanada bolonhesa".
Dispositivos Legais: RGI 1 (Nota 1, 'a', do Capítulo 19 e Nota 2 do Capítulo 16) e RGI 6, da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Gecex nº 272, de 2021, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 11.158, de 2022. (sem destaque no texto original)

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

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

➤ **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 douda 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 cancelar o lançamento referente à reclassificação do produto “carne”.

É o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos