



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.722916/2017-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.839 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2023
Recorrente BRF S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2012

PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados-membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não caracteriza hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS.

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KIT OU CONJUNTO FORMADO POR "CHESTER" ALÉM DA BOLSA TÉRMICA. "KIT FELICIDADE 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para acolher o pleito relacionado à não incidência das contribuições sobre o crédito presumido de ICMS, bem como para considerar como incorreta a reclassificação efetuada pela Fiscalização sobre as carnes temperadas e como corretas as classificações indicadas pelo Fisco para os pães-de-queijo, as tortas, as coxinhas de frango, as empadas, os sanduíches prontos e o “kit felicidade”.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, Aniello Miranda Aufiero Junior, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos e direitos discutidos no presente processo administrativo, adoto relatório constante à decisão de primeira instância.

Trata o presente de Autos de Infração para constituição de crédito tributário de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, relativos ao período de julho a dezembro de 2012, por não oferecimento à tributação de subvenção de créditos presumidos de ICMS, reclassificação fiscal de carnes temperadas, kits, pão-de-queijo, produtos de pastelaria, coxinhas, empadas e sanduíches, produtos com Código de Situação Tributária CSTE descrição omissos não oferecidos à tributação, deslocando a situação tributária de alíquota zero ou suspensão para tributação às alíquotas gerais.

Em impugnação, a recorrente alegou preliminar de nulidade do Auto de Infração por ofensa ao artigo 142 do CTN. No mérito, defendeu que a subvenção de créditos presumidos de ICMS não configura receita e refutou a reclassificação fiscal dos produtos, exceto pão-de-queijo. Porém, quanto a este último, ainda que correta a reclassificação fiscal, o novo código também garantiria alíquota zero; defendeu, ainda, que deveria ser cancelado o lançamento no caso de CST e descrição omissos, pelo fato de a fiscalização não ter buscado a verdade material. A Quarta Turma da DRJ em Florianópolis julgou a impugnação improcedente, nos termos da ementa que abaixo transcreve-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS Data do fato gerador: 31/07/2012,
31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012 COFINS. REGIME
NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO

PRESUMIDO ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, 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. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012 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. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. COMPROVAÇÃO DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. Cabe ao contribuinte, quando intimado para tanto, levar ao conhecimento da fiscalização todas as características das mercadorias e insumos utilizados na produção de produtos os quais entenda que sejam sujeitos à alíquota zero devido à sua classificação na NCM. ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias NESH estabelecem o alcance e o conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH, pelo que devem ser obrigatoriamente observadas para que se realize a correta classificação de mercadoria.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS. ORDEM DE APLICAÇÃO. A primeira das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGISH prevê que se determina de

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.** 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. C**

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 p/osição 1901.2000.

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. EMPADA. 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 1a) 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. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reprisando as alegações da impugnação, além de inovar quanto à ilegitimidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Encaminhado para julgamento neste Tribunal, o relator entendeu por bem converter o julgamento em diligência, com objetivo de:

1. Intimar a recorrente a comprovar o registro das subvenções em reserva de lucros e as demais condições estabelecidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;
2. Oficiar à Administração Tributária da unidade federada fiscal sobre o cumprimento das exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos, observados os prazos dispostos nas cláusulas do Convênio ICMS nº 19/0/2017 e a publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária no sítio eletrônico do CONFAZ. Diante do exposto, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência nos termos acima mencionados, com elaboração de relatório fiscal ao final, abrindo prazo de trinta dias para manifestação da recorrente nos termos do parágrafo único do artigo 352 do Decreto nº 7.574/2011, com posterior retorno dos autos a esta Câmara.

O resultado da diligência foi consubstanciado no Relatório Fiscal 89/2020, no qual é afirmado que:

Nesta etapa processual não é permitido a este auditor alterar os valores relativos aos autos de infração, que apenas podem ser alterados por determinação do órgão julgador. Porém, com base nos princípios da verdade material e da economia processual, a fim de evitar que seja determinada nova diligência para verificar as alegações da contribuinte, informo que, conforme consta do arquivo anexado na folha 14, realmente ocorreu a soma dos valores dos registros C181 e C185, o que acarretou em incorreção dos valores que constam das tabelas do Relatório Fiscal, item III.II.2 (fls. 410 e seguintes) e item III.II.5 (fls. 429 e seguintes), onde todos os valores estão duplicados. Também houve reflexo na tabela do item IV.I (fl. 441) do Relatório Fiscal, (...)

O recorrente se manifestou através de duas petições, sendo a primeira relativa aos créditos presumidos, na qual requer sejam exoneradas as exigências de Contribuição ao PIS e Cofins sobre os créditos presumidos de ICMS, tendo em vista a impossibilidade de se considerá-los faturamento para fins de incidência das contribuições, ou, alternativamente, sua natureza de subvenção para investimento e a inexistência de regra que condicione a não incidência das contribuições à constituição de reserva; e a segunda petição, requer a análise de diversos laudos técnicos acostados aos autos – com respectivo aceite de provas, para dirimir a problemática quanto à classificação fiscal de carnes cruas salgadas.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3302-013.839 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722916/2017-87

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na suposta acusação de que a Recorrente não teria oferecido à tributação da Contribuição para o PIS e da COFINS as “receitas” relativas aos créditos presumidos de ICMS auferidas no 3º e 4º trimestres de 2012, bem como teria incorrido em erro de classificação fiscal de mercadorias, o que levou ao aproveitamento de suspensão e alíquota zero das referidas contribuições de forma incorreta.

Pois bem, tratarei em partes.

Crédito presumido de ICMS

A discussão não é nova neste Tribunal Administrativo, e já tem os contornos necessários à solução da presente lide, tendo em vista posicionamento pacífico quanto à impossibilidade de inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo das contribuições, pela sua natureza de redução de custos.

Neste sentido entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Governos Estaduais ao Contribuinte não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.

(Processo nº 11065.101289/2006-49, Acórdão nº 9303-005.398, relatoria da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, publicado em 19 de setembro de 2017)

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS. Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide a Cofins apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica. SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO, CONTABILIZADA COMO RESERVA DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA, AINDA QUE NA APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. Para os fatos geradores ocorridos antes das

alterações promovidas na Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007 (adotando a chamada “Nova Contabilidade”, convergente com os padrões internacionais, a partir de 1º de janeiro de 2008), as subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas como reservas de capital - e sempre consideradas como para investimento (art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017), não integram a base de cálculo da contribuição, mesmo que apurada no regime da não-cumulatividade. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS. Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime. **PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.** SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO, CONTABILIZADA COMO RESERVA DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA, AINDA QUE NA APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. Para os fatos geradores ocorridos antes das alterações promovidas na Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007 (adotando a chamada “Nova Contabilidade”, convergente com os padrões internacionais, a partir de 1º de janeiro de 2008), as subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas como reservas de capital - e sempre consideradas como para investimento (art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017), não integram a base de cálculo da contribuição, mesmo que apurada no regime da não-cumulatividade.

(Processo nº 13502.000845/2009-32, Acórdão nº 9303-007.650, relatoria da Conselheira Erika Costa Camargos Autran, publicado em 23 de janeiro de 2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Data do fato gerador: 31/03/2011, 30/09/2011, 31/10/2012 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZA DE RECEITA. EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal, caracterizado como subvenções de investimento, não integra a base de cálculo da Cofins apurada no regime não cumulativo. Além disso, no caso dos autos, os valores das subvenções foram contabilizados em conta representativa de reserva de lucros, devendo-se concluir que não sofrem tributação pelo PIS e pela Cofins em razão de excludente prevista em lei. Por esta razão, a maioria do Colegiado acompanhou a relatora pelas conclusões. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 31/03/2011, 30/09/2011, 31/10/2012 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZA DE RECEITA. EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal, caracterizado como subvenções de investimento, não integra a base de cálculo do PIS apurado no regime não cumulativo. Além disso, no caso dos autos, os valores das subvenções foram contabilizados em conta representativa de reserva de lucros, devendo-se concluir que não sofrem tributação pelo PIS e pela Cofins em razão de excludente prevista em lei. Por esta razão, a maioria do Colegiado acompanhou a relatora pelas conclusões.

(Processo nº 10120.720938/2015-21, Acórdão nº 9303-012.742, relatoria da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, publicado em 19 de janeiro de 2022)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/06/2012 a 30/06/2012, 01/09/2012 a 30/09/2012, 01/11/2012 a 31/12/2012, 01/03/2013 a 31/03/2013, 01/12/2013 a 31/12/2013, 01/03/2014 a 31/03/2014, 01/06/2014 a 30/09/2014, 01/02/2015 a 30/08/2015, 01/11/2015 a 30/11/2015 **2015 PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/06/2012 a 30/06/2012, 01/09/2012 a 30/09/2012, 01/11/2012 a 31/12/2012, 01/03/2013 a 31/03/2013, 01/12/2013 a 31/12/2013, 01/03/2014 a 31/03/2014, 01/06/2014 a 30/09/2014, 01/02/2015 a 30/08/2015, 01/11/2015 a 30/11/2015 PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

(Processo nº 10314.722529/2016-73, Acórdão nº 9303-012.524, relatoria da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, publicado em 19 de janeiro de 2022)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008 EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE, RECONHECIDA PELO STF, COM REPERCUSSÃO GERAL. Conforme decidido pelo STF, com Repercussão Geral, no RE nº 574.706/PR, o ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição, decisão esta que, no julgamento de Embargos de Declaração, determinou que o valor a ser excluído é o destacado nas notas fiscais, bem como teve seus efeitos modulados, a partir de 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e procedimentos/ações administrativas protocolados até aquela data, dentre os quais se enquadram a Impugnação e o Recurso Voluntário do Decreto nº 70.235/72, conforme Parecer SEI Nº 14483/2021/ME, da PGFN. BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO CONDICIONADA AO CUMPRIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS. No período compreendido entre a vigência da Lei nº 11.638/2007 (1º de janeiro de 2008) e a da Lei nº 12.973/2014 (1º de janeiro de 2015), as subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido, comprovadamente, destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os demais requisitos para sua exclusão, previstos nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009, compunham a base de cálculo da contribuição na sistemática não-cumulativa. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP null PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA. Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

(Processo nº 15586.720288/2013-07, Acórdão nº 9303-013.269, relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, publicado em 23 de junho de 2022)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 PAF. RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE DE

CONHECIMENTO. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. EFEITOS. SÚMULA CARF Nº 1. Não se conhece do Recurso Especial contra lançamento de ofício que tenha o mesmo objeto de Ação judicial, por falta de interesse recursal, devendo ser declarada a definitividade do lançamento na esfera administrativa e cabendo à autoridade preparadora o cumprimento da decisão judicial. Hipótese em que o sujeito passivo ingressou com ação judicial visando a exclusão do Crédito Presumido do ICMS, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, alegando que esses valores teriam a natureza de subvenção para investimento. PIS E COFINS - REFLEXO. SUBVENÇÕES. **CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. TRIBUTAÇÃO. NÃO CABIMENTO. 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. Especificamente quanto ao crédito presumido do ICMS, a Lei Complementar 160 interpretou que esses valores teriam a natureza de subvenção para investimento, com aplicação obrigatória a processos ainda não definitivamente julgados. No caso concreto, existiu trânsito de tais receitas (subvenções - crédito presumido do ICMS) para a consta contábil de “Reserva de Lucros > Reserva de Incentivo Fiscal > Subvenção para Investimento”, devendo os respectivos valores, portanto, não integrar a base de cálculo das Contribuições para o PIS e para a COFINS.**

(Processo nº 13971.720630/2013-91, Acórdão nº 9303-013.111, relatoria do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, publicado em 14 de junho de 2022)

Peço licença para me utilizar das razões de decidir esposadas pela ilustre ex-conselheira Thais de Laurentiis, no Acórdão nº 3402-009.659, sobre o tema:

3. Crédito presumido de ICMS enquanto receita tributável Inicialmente cabe destacar que, diferentemente de outros casos da Recorrente que encontram-se sob minha relatoria, nestes autos a autoridade fiscal em nenhum momento motivou seus atos sob o argumento de existência de “cessão onerosa de crédito de ICMS”, como afirma a Contribuinte em sua defesa. No presente caso, a motivação foi apresentada nos seguintes dizeres (fls 38 e 39): A interessada não ofereceu à tributação as receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS. O incentivo fiscal relativo ao crédito presumido de ICMS, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção. Ou seja, aqui a questão a ser debatida é a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS, outorgado pelo Rio Grande do Sul, no valor de 75% do ICMS devido em razão de suas operações, conforme o Termo de Acordo juntado ao recurso voluntário. Pois bem. A Contribuição ao PIS e a COFINS, sob a modalidade de regime não-cumulativo (tal qual ocorre com a apuração efetuada pela Recorrente), têm por fato gerador o faturamento mensal, assim entendido a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente da denominação ou classificação contábil, conforme se depreende dos artigos 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03. Adicionalmente, traçando a delimitação de quem são os contribuintes dos referidos tributos, as leis acima apontadas dispõem, respectivamente: Lei nº 10.637/02: “Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.) Lei nº 10.833/03: “Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.) Tais disposições têm como fundamento de validade a norma de competência esculpida no artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição,³ a qual prescreve que a Contribuição ao PIS e a

COFINS incidirão sobre a receita ou o faturamento, que são, portanto, os fatos econômicos ou manifestações de riqueza tributáveis pelas contribuições em apreço. Vale destacar que os conceitos de receita e faturamento não podem ser livremente manipulados pelo legislador, devendo manter coerência com seu conteúdo semântico na ordem econômica, nos moldes do artigo 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”).⁴ Nesse sentido já se consolidou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”) ao declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998 (“Lei nº 9.718/98”) nos RE nº 357950/RS, RE nº 358273/RS e RE nº 346.084/PR. Retomando os dispositivos supracitados, pela sua simples leitura é possível verificar que a receita auferida pela pessoa jurídica compõe a hipótese de incidência de ambas as contribuições, sendo esta receita aquilo que efetivamente representa um acréscimo patrimonial em sua conta, decorrente do exercício da atividade econômica e que apresenta caráter de definitividade. Neste sentido, verifica-se a lição de José Antônio Minatel,⁵ ao tratar da natureza jurídica da receita: “Auferir receita é conduta que evidencia e viabiliza a obtenção de ingresso, materializada pela entrada de recursos financeiros remuneradores dos diferentes negócios jurídicos da atividade empresarial.” Assim, fica claro que somente os valores incorporados definitivamente ao patrimônio do contribuinte, decorrentes de execução de negócios jurídicos, podem ser considerados como receitas. Não se pretende com isso dizer que somente a receita operacional – decorrente da venda de bens e serviços pela pessoa jurídica - é que está sujeita à tributação pela Contribuição ao PIS/COFINS, cujo método de apuração é pela sistemática da não cumulatividade. Como se sabe, a sistemática traçada pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/02 pressupõe a incidência sobre a totalidade de receitas auferidas pelo contribuinte. No entanto, pouco importa se estamos diante do sistema não cumulativo sobre a receita bruta, ou do cumulativo sobre o faturamento (Lei nº Lei nº 9.718/98), pois tanto em um como no outro caso a receita decorre das atividades empresariais, na sua regular persecução de seus objetivos sociais e obtenção de lucros. Heroldes Bahr Neto,⁶ ex-conselheiro do CARF, ao tratar do tema, não deixa dúvidas: “Não se pode considerar auferida a receita que não advenha de negócios jurídicos realizados no exercício da atividade empresarial e, portanto, s.m.j., não integra a base de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Tal se deve porque, ‘auferir’, por definição, significa ‘colher, obter’. Portanto, a receita deve ser colhida ou obtida pela empresa, em razão das transações econômicas realizadas pela própria pessoa jurídica.” De tudo isso é possível depreender que somente se estará diante do ato de auferir receita, hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, quando visualizada situação em que a remuneração recebida pela pessoa jurídica ocorrer pelo regular exercício de suas atividades. Dito isto, cumpre avaliar a natureza jurídica dos créditos presumidos de ICMS, já que no caso vertente a Fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições as receitas de créditos presumidos de ICMS.

Para que não restem dúvidas quanto à natureza do crédito presumido de ICMS, convém, ainda que brevemente, destacar a sistemática não cumulativa pela qual é apurado o imposto estadual. O ICMS possui como hipótese de incidência operações jurídicas que transferem o domínio e a posse de mercadorias na cadeia econômica, desde a produção até o consumo. Trata-se, portanto, de tributo plurifásico e não cumulativo, nos termos do artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal.⁷ Alcançando a questão da não cumulatividade, deve ser levado em consideração que foi adotado pelo ICMS o método de tributação indireta sobre o consumo, pelo qual se tributa as várias fases da cadeia econômica com o objetivo de alcançar a capacidade contributiva verificável no momento em que o bem ou serviço é consumido. Assim, cada agente do ciclo produtivo deverá recolher aos cofres públicos um montante a título de ICMS. Contudo, no instante do recolhimento, o contribuinte deverá averiguar quanto de imposto foi pago pelo agente que lhe precedeu na cadeia, ou seja, aquele que lhe vendeu determinado insumo que passou a fazer parte da sua produção, emitindo-lhe nota fiscal com ICMS destacado. Esse valor, anteriormente pago a título de ICMS, constitui crédito do contribuinte, e deverá ser confrontado com o débito que agora possui, nesse passo da cadeia produtiva, onde se adicionou determinado valor ao produto. Mediante esse confronto entre crédito (advindo do ICMS pago na etapa anterior) e débito (devido na atual etapa pela

incidência do ICMS na saída da mercadoria do estabelecimento) advirá o valor que efetivamente deverá ser dispendido para o pagamento do imposto. É exatamente dentro da sistemática de créditos e débitos de ICMS que aparece a figura do crédito presumido. Neste sentido, o denominado crédito presumido não é crédito oriundo diretamente das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no estabelecimento do contribuinte, e sim valor atribuído como crédito fiscal, sem a correspondente tributação na etapa anterior. Em outros termos, consiste na situação em que o Estado concede ao contribuinte a possibilidade de escriturar créditos de ICMS, aos quais normalmente não teriam direito, em sua contabilidade. Objetiva-se, com isso, a redução da carga tributária a ser recolhida na operação. Desse modo, o crédito presumido constitui modalidade de incentivo fiscal, quer dizer, consiste renúncia de receita do Estado em prol do setor privado. Trata-se, verdadeiramente, de atuação do Poder Público visando o auxílio do setor privado para que, como consequência, sejam atendidos interesses econômicos e sociais.

Em outras palavras, o crédito presumido caracteriza auxílio à pessoa jurídica mediante diminuição da carga tributária do contribuinte, sempre buscando estimular determinado setor produtivo. Ratificando este fato, anualmente a Secretaria da Receita Federal do Brasil publica relatório intitulado “Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária – Gastos Tributários”, cumprindo o mandamento do §6º do artigo 165 da Constituição e do inciso II do artigo 5º da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. Neste relatório, consta o seguinte: “O sistema tributário é permeado por desonerações. São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária. Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Por exemplo: a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração; b) promover a equidade; c) corrigir desvios; d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; e) compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis; f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou, g) incentivar determinado setor da economia. Nos casos das alíneas “d”, “e”, “f” e “g”, essas desonerações irão se constituir em uma alternativa às ações Políticas de Governo, ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por intermédio do sistema tributário. Tal grupo de desonerações irá compor o que se convencionou denominar de gastos tributários. (...) Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.” Conclui-se que a natureza jurídica dos créditos presumidos de tributos concedidos pelo Poder Público é de incentivo fiscal, mais especificamente subvenção pública no auxílio de redução dos custos da pessoa jurídica. Trazendo esses conceitos para o caso concreto, tem-se que os valores recebidos Recorrente à título de crédito presumido de ICMS têm natureza jurídica de parcelas relativas a redução de custos, com o intuito de promover o desenvolvimento industrial do Estado, diferentemente daqueles valores que devem compor a base de cálculo das Contribuições em análise, conforme será melhor demonstrado a seguir. Muito bem, esclarecidos tais pontos, vejamos o posicionamento da Receita Federal sobre a matéria. Em processo de Solução de Consulta formulada por contribuintes, a Secretaria da Receita Federal já se manifestou de forma favorável à exclusão dos valores relativos ao crédito presumido de ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS (Solução de Consulta nº 397, de 2009).⁸ Já em outras situações, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se colocou em sentido oposto (Solução de Consulta nº 225, de 6 de agosto de 2007; 72, de 14 de fevereiro de 2011; 197, de 14 de outubro de 2009; 18, de 02 de março de 2005; 144, de 11 de setembro de 2008), fazendo prevalecer o interesse

da fiscalização. Em face dos posicionamentos discrepantes, o Órgão Fazendário Federal foi chamado a resolver a questão, que, afinal, gerava grande insegurança aos contribuintes. Deste contexto resultou a Solução de Divergência nº 13/11, publicada em 28 de abril de 2011, onde a Secretaria da Receita Federal do Brasil concluiu pela impossibilidade da exclusão dos valores decorrentes de crédito presumido de ICMS das bases de cálculo das Contribuições Sociais em comento, por ausência de previsão legal para tanto, apesar de haver reconhecido, na mesma Solução de Divergência, essa possibilidade para os contribuintes que façam a apuração das Contribuições pelo método cumulativo. Registre-se seu conteúdo:

“SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 13 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins. A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.” (g.n.) Destarte, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se manifesta no sentido de que os valores referentes ao crédito presumido de ICMS devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois: (i) sua natureza é de receita; e (ii) não há previsão legal para a exclusão da base de cálculo. Ocorre que este entendimento, vem sendo rechaçado pelo Poder Judiciário. Explico o porquê. Como já restou assentado nos itens acima: (i) a hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e a da COFINS é a auferimento de receitas, vale dizer, remuneração recebida pela pessoa jurídica pelo regular exercício de suas atividades; e (ii) o crédito presumido de ICMS tem natureza de subvenção pública com parcelas relativas à redução de custos fiscais do contribuinte. Disto alcança-se a conclusão de que crédito presumido de ICMS não é hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS. Ora, se o crédito presumido é dispêndio à menor em que incorreu a Recorrente por força de se tratar justamente de auxílio para a redução de custos, esse montante não pode ser considerado receita, justamente porque não há ingresso econômico nenhum ao seu patrimônio. Destarte, não sendo receita, o crédito presumido não deve ser tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS. Repita-se, tais créditos não constituem receita auferida pela pessoa jurídica, pois não decorrem de negócios jurídicos praticados no exercício de sua atividade comercial. Por conseguinte, não se submetem à hipótese de incidência das contribuições. Não é outra a lição de José Antonio Minatel: “Basta-nos o indicativo da origem, ou seja, ingresso qualificado como benefício governamental e, pronto, estará à margem da regra de incidência das contribuições cuja base de cálculo é a receita auferida, no sentido de proveniente do exercício da atividade empresarial.”⁹ De fato, o crédito presumido de ICMS é subvenção pública, de forma que constitui renúncia de receita do Poder Público em favor da atividade privada, mas com isso, é claro, buscando o interesse público de fomentar a economia, gerando melhoramentos para a sociedade. Desta forma, não caracteriza benefício financeiro que é incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica, ou seja, não é receita, e, conseqüentemente, não pode ser tributado pela Contribuição ao PIS e a pela COFINS. Vê-se que a discussão se relaciona à não incidência tributária, de modo que é irrelevante a falta de disposição no sentido da exclusão da base de cálculo dos montantes relativos ao crédito presumido de ICMS da base de cálculo da Contribuição PIS e da COFINS. Contudo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, não atenta para esse ponto da questão, e pretende fazer crer, pelo teor da mencionada Solução de Divergência nº 13/11, que por não existir ditame legal nas Leis nº 10.637/02, 10.833/03 ou qualquer outra referente à Contribuição ao PIS e a COFINS permitindo a referida exclusão, ela não poderia ser efetuada. Afinal, não incidência tributária consiste na não ocorrência de fato algum ou na ocorrência de fato irrelevante juridicamente em face da norma jurídica tributária, ou seja, o fato verificado no mundo econômico não se encontra dentro daquele campo descrito como hipótese de incidência tributária da

exação. Logo, não nasce a relação jurídica tributária com o respectivo dever do contribuinte de levar determinado montante a título de tributo aos cofres públicos. É o contrário, certamente, do fenômeno da incidência tributária, onde há a perfeita subsunção do fato econômico à lei tributária, gerando o dever do contribuinte levar os devidos tributos aos cofres públicos. Desse modo, a não incidência não se confunde, de forma alguma, com a exclusão da base de cálculo de tributo, a qual diz respeito ao quantum devido a título de tributo. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho a redução da base de cálculo opera “traduzindo singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago.”¹⁰ Verdadeiramente, trata-se de situação em que legislação traz valores que devem ser retirados da base de cálculo do tributo, de modo que a alíquota será aplicada sobre um valor menor, pois sem uma parte que foi excluída pela lei, resultando em montante apurado menos gravoso para o contribuinte. É exatamente no âmbito da exclusão de parcelas da base de cálculo de tributos que o direito pátrio estabelece a regra do artigo 150, §6º da Constituição Federal, cujo conteúdo prescreve que somente lei específica poderá estipular, entre outros, a redução da base de cálculo de tributos.

Tal regra não se aplica às hipóteses de não incidência, pois este é fenômeno que antecede a qualquer benefício fiscal, já que versa sobre a situação em que o direito tributário não alcança uma determinada conjuntura econômica, não fazendo nascer qualquer relação jurídica tributária. Portanto, torna-se sem sentido, falar em falta de legislação para hipóteses de não incidência. Todo esse raciocínio e fundamentação jurídica está ratificado pela jurisprudência do STJ, como se extrai das ementas colacionadas abaixo: **TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. NATUREZA JURÍDICA QUE NÃO SE CONFUNDE COM RECEITA OU FATURAMENTO. PRECEDENTES. 1.** O crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público. **2.** Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 626124 / PB, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/03/2015, DJe 06/04/2015) **PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO. 1.** Segundo a jurisprudência desta Corte os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/4/2015; AgRg no REsp 1.494.388/ES, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Primeira Turma, DJe 24/3/2015; AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 19/12/2014; AgRg no REsp 1.329.781/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 3/12/2012. **2.** Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1247255 / RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 17/11/2015, DJe de 26/11/2015) **“TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. 1.** A controvérsia dos autos diz respeito à inexistência do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01. **2.** O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços. **3.** “Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1229134/SC, AGRAVO

REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL, 2011/0006506-4, Min. Relator HUMBERTO MARTINS, Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA, Data do Julgamento 26/04/2011, Data da Publicação/Fonte DJe 03/05/2011.” (g.n.) “CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTU SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. I – (...) II - O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia. III - Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado. IV - Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. V - Recurso especial improvido. (RESP 2008.00.19574-8, RESP - RECURSO ESPECIAL – 1025833, Min. Relator FRANCISCO FALCÃO, Órgão julgador, PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:17/11/2008)” (g.n.) Este Colegiado também decidiu dessa forma no Acórdão n. 3402- 008.281. Dessarte, os créditos presumidos de ICMS que a Recorrente faz jus no Estado do Rio Grande do Sul não são receitas, mas sim reduções de custos tributários e, portanto, estão fora da hipótese de incidência traçada para a tributação das Contribuições ao PIS e a COFINS. Assim, faz-se necessário cancelar a pretensão de tal cobrança.

Portanto, pelas razões supramencionadas, entendo que não há incidência das contribuições sobre as parcelas de crédito presumido de ICMS, o que, em consequência, impõe o cancelamento de parte do auto de infração, relativa à temática aqui discutida.

Classificação Fiscal

Antes de adentrar à análise da classificação de cada um dos produtos, vale, para além de tecer algumas considerações sobre as normas e as formas de aplicação do sistema harmonizado, as notas e respectivas interpretações, afirmar que a classificação fiscal é instituto jurídico, devendo, residir tão somente na conjuntura normativa direcionada para tanto.

Nesse sentido, em que pese supostamente haver argumento que valide a utilização de outras formas de definição de classificação para determinado produto em outras esferas e órgãos fiscalizatórios, tal como a ANVISA, é totalmente equivocado, posto que o Sistema Harmonizado carrega sua estrutura para que a classificação ocorra somente ali.

O apoio oriundo de diferentes lugares diz respeito tão somente ao primeiro passo para melhor entendermos a classificação fiscal, que é a natureza do produto, quais são seus componentes, percentuais relativos a tais componentes, como é fabricado, como é comercializado, quais as informações contidas na descrição do produto, dentre outras informações de cunho técnico capaz de atender parte do caminho a ser percorrido para a classificação.

Em cotejo aos aspectos laboratoriais/químicos referentes à natureza do produto, é necessário, para estabelecer a solução da lide, qual parâmetro jurídico deve ser adotado na supramencionada conjuntura de normas.

Na qualidade de norma geral e abstrata decorrente de compromisso firmado entre Estados soberanos, o tratado materializado pela Convenção Internacional do Sistema Harmonizado, sob a ótica da teoria dualista, insere-se no sistema jurídico brasileiro após sua promulgação, através do Decreto 97.409/88. Recepcionado como lei ordinária de caráter nacional, é editado pela União e de observância obrigatória por todos os entes da federação.

Outros veículos normativos, igualmente relacionados ao tema das classificações, merecem destaque. Criados com o objetivo de elucidarem o conteúdo das normas jurídicas de classificação acima mencionadas, tais dispositivos possuem alcance distinto daquelas. Não se encontram aptos para inovarem no ordenamento jurídico nacional e, por essa razão, encontram-se inseridos no ordenamento jurídico pátrio por instrumentos legais de inferior hierarquia.

É o que se observa das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, atualmente veiculadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.788, de 8 de fevereiro de 2018, dos Pareceres de Classificação emitidos pela Organização Mundial das Aduanas, internalizados e atualizados pela Instrução Normativa RFB nº 1.926, de 16 de março de 2020, das Soluções de Consulta de Classificação de Mercadorias da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal e autorizadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014, além dos ditames de Classificação do Mercosul, veiculados pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 3, de 10 de novembro de 2020.

Além disso, temos as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, que prestam ao direcionamento da forma pela qual deve ser, em cotejo às regras supramencionadas, estabelecida a válida interpretação, aplicável a determinado caso concreto.

No presente caso, a fiscalização se utilizou da RG1, denominada regra geral, oriunda das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, para reclassificar os produtos relativos a águas de colônia e desodorantes, além de óleos e hidratantes.

E, como dito na decisão de primeira instância: a classificação fiscal de determinado produto é inicialmente levada a efeito em uma posição da tabela, em conformidade com o texto desta posição e das notas que lhe digam respeito. Uma vez classificado na posição mais adequada, passa-se a classificar o produto na subposição de 1º nível (5º dígito) e, dentro desta, na subposição de 2º nível (6º dígito). O sétimo e oitavo dígitos, como acima visto, referem-se a desdobramentos atribuídos no âmbito do MERCOSUL, cuja eleição segue as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

A Regra nº 3 incide quando pareça que a mercadoria possa restar classificada em duas ou mais posições, enquanto a Regra nº 4 contempla hipótese onde as mercadorias não possam ser classificadas por aplicação das regras nrs. 1 a 3. Já a Regra nº 5 recai sobre mercadorias nela especificadas, inaplicáveis ao presente.

A Regra Geral de Interpretação nº 3 parte a, estabelece que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Ora, se existe uma posição em que o produto encontra-se literalmente mencionado, não se pode aplicar esta regra de forma a tentar classificá-lo em um item constante de uma outra subposição. O específico, neste caso, é a subposição em que o produto está textualmente indicado, diferentemente do que afirma o impugnante. Classificar, portanto, exige primeiramente verificar, em um mesmo capítulo ou posição, os textos da subposições, pois estes são

determinantes para a classificação. Só após definir a subposição, é que se passa aos itens que a compõem.

E, segue, com razão, quando afirma que as manifestações de institutos técnicos, no que diz respeito especificamente à classificação fiscal de produtos, configuram-se apenas como opiniões sem qualquer prevalência. Na verdade, essa atividade de classificação fiscal deve ser feita, como já dito, consoante as regras do Sistema Harmonizado (SH), cuja competência é legalmente atribuída, com exclusividade, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus setores especializados e autoridades fiscais respectivas. Podem tais autoridades, quando considerarem necessário, solicitar assistência de profissional técnico para a identificação da natureza e ou a quantificação das mercadorias/produtos a serem classificados, sem que isto implique a perda da exclusividade/competência legal para exercer a classificação propriamente dita do produto na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

A classificação fiscal, logo, segue o raciocínio embasado pelo trinômio: i) conhecimento técnico do produto (especialmente composição química); ii) adoção de uma das classificações contidas no Sistema Harmonizado que mais se enquadra no descritivo do produto; iii) no caso de quaisquer dúvidas, bem como no caso de inexistência de descrição exata do produto, utilização das notas explicativas, pareceres da OMA, e ferramentas jurídicas capazes de embasar possível solução.

Enfim, passemos à análise de cada um dos produtos frutos da reclassificação feita pela fiscalização.

Carnes temperadas

Afirma a fiscalização que as carnes temperadas de bovinos, suínos ou aves, bem como o correspondente material de embalagem devem ser classificadas no Capítulo 16 do Sistema Harmonizado, em consonância à regra de interpretação 1, RG1, porque temperadas com outros condimentos além do sal.

Ao contrário do que entende a recorrente, há sim “nota que invalide a classificação fiscal adotada pela Impugnante”. Veja que a Nota da Seção I, diz apenas que nesta, dentre outros produtos, estão incluídos “2 Carnes e miudezas, comestíveis.” O texto do Capítulo 2 diz apenas tratar-se de Carnes e miudezas, comestíveis. **Já na Nota deste capítulo é onde se encontra de forma detalhada a que este se refere. Tal nota inicia trazendo as exclusões do capítulo e segue tecendo as características dos produtos nele incluídos, dadas a sua apresentação, composição, utilização e forma de preparo, importando para o caso o texto posto sob o título “Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16”, que deixa claro ser correta a afirmação fiscal de que “toda a carne temperada (exceto se apenas com sal) deve ser classificada no Capítulo 16”, como segue:**

Primeiro ponto que deve ser esclarecido, é a premissa utilizada, quanto às Regras de Interpretação, para deslinde da controvérsia classificatória, que nesse caso, deve seguir a Regra de Interpretação 1,

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. Consequentemente, 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)

Deve-se, nesse sentido, analisar as notas explicativas dos capítulos 2 e 16, com objetivo de verificar quais os produtos ali contidos ou excluídos, sem desconsiderar os aspectos técnicos e químicos constantes aos laudos acostados aos autos pelo recorrente.

Afirma a fiscalização que “(...)importando para o caso o texto posto sob o título “*Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16*”, que deixa claro ser correta a afirmação fiscal de que “*toda a carne temperada (exceto se apenas com sal) deve ser classificada no Capítulo 16*”, contudo, não vislumbro referida afirmativa, e nem o texto contido nas considerações gerais desde capítulo está excluindo expressamente carnes temperadas com outros condimentos além do sal – **inexistente essa expressão “exceto com sal”.**

Em verdade, as considerações gerais dispõem do seguinte:

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).

Geralmente, as miudezas podem agrupar-se em quatro categorias:

- 1) As que se empregam principalmente na alimentação humana, tais como a cabeça e partes da cabeça (compreendendo as orelhas), patas, rabos, corações, línguas, diafragmas, redenhos, goelas, timos (molejas).
- 2) As que se usam exclusivamente na preparação de produtos farmacêuticos, tais como as vesículas biliares, cápsulas suprarrenais, placentas.
- 3) As que se utilizam para alimentação humana ou para preparação de produtos farmacêuticos, tais como o fígado, rins, bofes (pulmões), miolos, pâncreas, baço, medula espinhal, ovários, útero, testículos, úbere, tireóide, hipófise.
- 4) As que, como as peles, se podem utilizar na alimentação humana ou noutros usos (na indústria do couro, por exemplo).

As miudezas mencionadas no número 1), quando frescas, refrigeradas, congeladas, salgadas ou em salmoura, secas ou defumadas (fumadas), classificam-se no presente Capítulo, a não ser que, por se apresentarem deterioradas e impróprias para alimentação humana, devem incluir-se na posição 05.11.

As miudezas citadas no número 2) classificam-se na posição 05.10, quando frescas, refrigeradas, congeladas ou conservadas de outro modo de forma provisória e na posição 30.01, quando secas.

As miudezas incluídas no número 3) classificam-se:

- a) Na posição 05.10, se, tendo em vista o seu uso para a preparação de produtos farmacêuticos, foram conservadas provisoriamente por meio de produtos tais como o glicerol, acetona, álcool, formaldeído ou o borato de sódio;
- b) Na posição 30.01, quando secas;
- c) No Capítulo 2, se, no estado em que se apresentam, se podem utilizar na alimentação humana (salvo o caso dos produtos deteriorados e impróprios para alimentação humana, que se devem incluir na posição 05.11).

As miudezas compreendidas no número 4) incluem-se no Capítulo 2, quando são próprias para alimentação humana ou, em geral, na posição 05.11 ou no Capítulo 41, quando impróprias para alimentação humana.

As tripas, bexigas e estômagos, de animais, com exceção dos de peixes, mesmo comestíveis, classificam-se na posição 05.04.

A gordura aderente ao animal, inteiro ou cortado, segue o regime da carne. Pelo contrário, a gordura que se apresente separada classifica-se no Capítulo 15, com exceção, porém, do toucinho sem partes magras, bem como das gorduras de porco e de aves, não fundidas, nem extraídas de outro modo, que estão compreendidas na posição 02.09, mesmo quando sejam próprias apenas para usos industriais.

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.

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

Extrai-se duas conclusões lógicas dos trechos grifados: 1) são compreendidas no capítulo 2, as carnes e miudezas, que tenham sido submetidas a um ligeiro tratamento térmico pela água quente ou pelo vapor (por exemplo, escaldadas ou descoradas), **MAS NÃO**

COZIDAS, inclusive as salgadas ou em salmoura; 2) não se incluem no capítulo 2, mas sim no capítulo 16, as carnes e miudezas quando se apresentem **COZIDAS, ou preparadas de outro modo, ou conservadas por qualquer outro processo não mencionado no capítulo 2, compreendendo as simplesmente temperadas (por exemplo, com sal e pimenta).**

O processo produtivo do contribuinte, explicitado pelos laudos técnicos acostados aos autos (desenvolvidos pelo INT), demonstram de forma cristalina os passos para produção de tais carnes, sendo uma das etapas, posteriores à sangria, o escaldar do animal para retirada das penas e resíduos da pele, e, sem prejuízo de outras etapas técnicas contidas, o momento em que é realizada a salmoura:

34. As aves passam por nova inspeção antes de chegarem à máquina injetora de salmoura (tempero). O preparo da salmoura para injeção se inicia com a separação e pesagem dos ingredientes sólidos na Sala de Pesagem e Armazenagem – Insumos Peru nas quantidades necessárias para preparar a receita que pode ser 200, 300 ou 600 litros (Figura 24).



Figura 24: Sala de Insumos da salmoura do Peru

35. Os ingredientes que compõe a salmoura do Peru Sadia são: água, condimentos (cebola, alho, vinagre, açúcar, pimenta e sal), proteína de soja e aditivos: aromas, estabilizantes e realçador de sabor (Figura 25). Os ingredientes pesados são direcionados para a Sala Preparo de Salmoura, onde estão instalados os tanques de preparo da mistura (Figura 26).



Figura 25: Ingredientes separados



Figura 26: Sala de preparo da salmoura

37. Após a adição de todos os ingredientes completa-se o tanque misturador com água para formar a quantidade determinada de salmoura. Segundo a Consultante a temperatura de processo deve ser em torno de 1 a 2°C e deve ficar sob agitação por 15 a 20 minutos para total dissolução dos ingredientes (Figura 29). A salmoura pronta é liberada para ser utilizada na máquina injetora (Figura 30).



Figura 29: Agitação para mistura de ingredientes

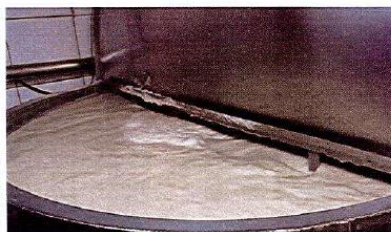


Figura 30: Salmoura pronta

38. A salmoura liberada desce pela tubulação até o reservatório de aço inox da máquina injetora que é ligado a um sistema de bombeamento, que libera a salmoura para as agulhas de injeção. Com a salmoura pronta e as aves liberadas, elas são retiradas das nórias e colocadas com o peito para cima na esteira transportadora da máquina injetora, de forma a ocupar toda largura da esteira para garantir uma distribuição uniforme da salmoura (Figura 31), permitindo uma fácil penetração das agulhas e evitando que elas encontrem algum osso da ave e se quebrem durante a operação.

Não só em relação à manutenção e melhor preservação do alimento “in natura”, a salmoura não se esgota em suposta composição de sal e água, podendo conter outros condimentos, justamente em razão de outros objetivos que não só a intensificação do sabor.

É possível ainda extrair do laudo técnico:

6. Queira V.Sa. indicar se os ingredientes acima indicados são aplicados aos produtos por meio de salmoura.

Resposta: Os ingredientes acima indicados são diluídos em água em forma de salmoura, conforme descrito neste parecer, parágrafos de 34 ao 42, que de forma sucinta, ocorre da seguinte maneira: Os ingredientes são pesados e/ou separados de forma individual por operadores, de acordo com a formulação dos produtos a serem fabricados e são direcionados para a sala dos tanques misturadores. No tanque selecionado para formulação da salmoura é colocada água gelada até alcançar o nível desejado do agitador, quando então é interrompido o fluxo de água e acionada a agitação para começar a adição dos ingredientes seguindo uma ordem pré-definida para a receita, ficando assim, sob agitação, por 15 a 20 minutos para total dissolução dos ingredientes. Em seguida, a salmoura pronta é liberada do tanque agitador através de tubulações até o reservatório de aço inox da máquina injetora que é ligado a um sistema de bombeamento, liberando a salmoura para as agulhas de injeção, que entra nas carcaças de forma uniforme fazendo com que a solução de salmoura preparada se distribua pelo tecido muscular. 7

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

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

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

8. Queira V.Sa. esclarecer se os ingredientes indicados no Quesito 5 aplicados aos produtos alteram o seu estado cru.

Resposta: Para esclarecer se os ingredientes (salmoura) aplicados aos produtos alteram o seu estado cru, foi necessária a realização de análise de fosfatase alcalina qualitativa como descrito neste parecer, nos parágrafos 88 ao 94, para verificação da atividade enzimática da fosfatase nas proteínas musculares (termossensíveis) das amostras de peru, cru com e sem salmoura e cozido com e sem salmoura, em um total de 4 amostras.

Essa análise foi escolhida para caracterizar e comparar o estado do produto pelo fato da enzima estar nativa quando a carne está crua e ser inativada em função do calor pelo tempo fornecido após o cozimento levando a Desnaturação Proteica, que é irreversível pelo calor (agente desnaturante).

A enzima fosfatase é desnaturada em temperaturas próximas a de pasteurização (método de conservação de alimentos), no qual temperaturas de 62 a 65°C são usadas por 30 minutos ou de 71,8 a 75°C por cerca de 15 a 20 segundos.

O Laboratório Food Intelligence adaptou, validou e reescreveu o método normalizado existente para a análise de fosfatase em leite, do Manual de Métodos Oficiais para Análise de Alimentos de Origem Animal do MAPA de 2019, para verificar a existência de atividade enzimática.

A finalidade era demonstrar que as condições de operação de análise estão apropriadas e garantir resultados adequados ao ser usado para determinar fosfatase em carne antes e após cozimento da amostra. Por se tratar de um estudo qualitativo foi avaliada a precisão através da repetitividade e precisão intermediária.

A estrutura nativa é aquela que confere uma função biológica específica, bem definida, pois a proteína assume uma forma tridimensional (conformação), necessária para o seu funcionamento normal. Se essa estrutura for interrompida ou alterada (normalmente por calor ou ácido), a proteína é considerada desnaturada, ou seja, a desnaturação é um fenômeno no qual o estado inicial bem definido de uma proteína formada sob condições fisiológicas é transformado em uma estrutura final mal definida sob condições não fisiológicas, usando-se um agente desnaturante, envolvendo mudança na propriedade funcional dos alimentos, alterando seu sabor, cor e textura.

Como o binômio tempo x temperatura é determinante para a verificação da atividade enzimática da fosfatase, os parâmetros de cozimento foram programados (parágrafo 68), de acordo com as propriedades do alimento e com as recomendações dos órgãos nacionais e internacionais para preparo de carnes.

Para verificação da atividade enzimática, ou seja, saber se ocorreu Desnaturação Proteica da enzima fosfatase, após a realização do procedimento de análise da enzima, observou-se a coloração formada nos tubos, conforme mostrado abaixo e interpretou-se o resultado.

- Positivo (não ocorreu desnaturação) para peru cru sem e com salmoura (códigos 31887 e 31888 respectivamente). Observou-se o surgimento de coloração de tonalidade azul para as amostras, típica de carne crua;
- Negativo (ocorreu desnaturação) para peru cozido sem e com salmoura (códigos 31889 e 31890 respectivamente). Observou-se o surgimento de coloração de tonalidade castanha, típica de carne cozida.

4

Nesse contexto, evidente que a classificação fiscal no capítulo 2, em consonância com as próprias notas explicativas do Sistema Harmonizado, partindo-se da premissa de utilização da Regra de Interpretação nº 1, foi corretamente adotada pelo recorrente, pois enquadra-se em suas peculiaridades inclusivas.

A interpretação trazida pela fiscalização, de que todas as carnes temperadas com outros condimentos, e não somente sal, devem ser classificadas no capítulo 16 se perfaz em exercício de presunção, restringindo os elementos contidos nas notas explicativas de ambos capítulos de forma indevida.

Além disso, vale dizer que não há correspondência com os produtos constantes no capítulo 16, que trata de “produtos das indústrias alimentares; bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres; tabaco e seus sucedâneos manufaturados”, e tem em suas 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 (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.

Resta claro, pelo binômio necessário à análise de qual a classificação fiscal válida para os produtos aqui discutidos, que diz respeito às condições e elementos técnicos dos produtos em cotejo às regras contidas no Sistema Harmonizado, que abarcam as notas explicativas e Regras de Interpretação, não há razão na manutenção da reclassificação no capítulo 16, tendo sido correta a classificação adotada pelo recorrente, no capítulo 2.

Isto posto, voto por cancelar a exação em relação aos produtos e reclassificação deste tópico.

Kits – Felicidade (Chester) Perdigão e outros

Relata a autoridade fiscal que diversos itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como kits, mas que no arquivo Excel, anexo à resposta à Intimação 003/2017, apenas há informações em relação ao KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGAO, nada sendo trazido em relação aos demais kits.

Diz que em tal arquivo 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.

A recorrente, considerando não se tratar de um produto misturado, propriamente dito, afirma que a classificação deve ser feita com base na RGI 3, conforme evidenciado pela RGI 2b). E pela RGI 3b), diz que se pode inferir que os “artigos compostos devem ser classificados segundo a matéria que lhes confira a característica essencial, posto tratar o presente caso de produtos acondicionados para venda a retalho”. E conclui que em sendo as “carnes temperadas” o produto mais importante dos kits, dando-lhes a característica essencial, certamente a classificação no Capítulo 2 é a mais adequada.

A fiscalização afirma que o kit em questão consiste de um “conjunto de materiais que não se enquadram na condição de sortido para venda a retalho” e a contribuinte, a seu turno, afirma exatamente o contrário e defende que o produto principal, por se tratar de um produto “in natura” se enquadra no capítulo 2.

Pois bem, no presente caso, dentre as Regras de Interpretação, é importante estabelecer que o ponto de partida será a Regra de Interpretação 5 (RG5), que dispõe:

REGRA 5

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

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

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

NOTA EXPLICATIVA REGRA 5

a) (Estojos e artigos semelhantes)

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

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

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

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

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

5) Não confirmem 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.

Entendo que, para a presente reclassificação, tem razão a fiscalização.

Tendo em vista que a regra de interpretação utilizada diz respeito à Regra de Interpretação 5, e não a Regra de Interpretação 3, não há que se abordar a essencialidade ou especialidade do produto, nos termos das notas explicativas do Sistema Harmonizado, mas sim, as condições postas pela RG5, que são:

i) **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;

No caso em comento, os kits são confeccionados para datas festivas, com apresentação diferenciada, como Natal.

ii) **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;**

Certamente a bolsa térmica produzida no contexto de especialidade de datas festivas de fim de ano, carregam a característica de uso prolongado.

iii) **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;

Tão quanto se verifica que tais kits são produzidos de forma especial quanto às datas festivas de fim de ano, notório que as bolsas térmicas são apresentadas com os artigos que são alocados em seu interior para respectiva comercialização.

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

Ato contínuo, e seguindo a linha de raciocínio das afirmativas supramencionadas, a bolsa é vendida com os artigos que são inerentes às datas festivas, em termos culturais, tal como o chester no Natal, ou no Ano Novo, sendo tal requisito preenchido porque as bolsas térmicas dos kits de fim de ano são comercializadas em conjunto com referidos artigos que são direcionados às datas festivas.

v) **Não confirmam ao conjunto a sua característica essencial.**

Evidente que a bolsa térmica não confere ao conjunto sua característica essencial, como, inclusive, afirmado pelo próprio contribuinte, que dispõem que a essencialidade reside no item principal, que é a carne destinada à utilização em datas festivas, tal como o chester.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao presente tópico.

Pão-de-queijo

Afirma a fiscalização que a classificação realizada pelo recorrente quanto ao pão-de-queijo na NCM 19.02 é equivocada, reclassificando respectivo produto na NCM 1901.2000, conforme Consulta COANA 301/2015:

“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. 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. LUIZ HENRIQUE DOMINGUES Presidente da 4ª Turma”.

Afirma a própria recorrente que:

Em que pese a Recorrente ter efetivamente revisitado o seu procedimento quanto ao produto pão de queijo e considerar que assiste razão à D. Fiscalização quanto ao enquadramento do produto nas NCM 1901.20.00, já tendo, inclusive alterado seu procedimento, o presente lançamento tributário não deve prevalecer.

Isso porque a Lei que garante alíquota zero para os alimentos previstos na NCM 19.02, também garante às NCMs 1901.20.00 e 1905.90.90 (NCMs identificadas pela D. Fiscalização como potencialmente aplicáveis ao produto sob análise), nos termos do art. 1º, inciso XVI da Lei 10.925/2004.

A DRJ entendeu que a alíquota zero não seria aplicável no presente caso, tendo em vista que o dispositivo supramencionado não está zerando a alíquota do produto, mas sim de sua matéria-prima, utilizada na fabricação desses produtos.

Vê-se, então, que a controvérsia não mais reside em qual seria a classificação correta desses produtos, tendo sido afirmado pelo recorrente que houve uma revisão de seu procedimento e da classificação em razão do pão-de-queijo, que evidentemente não se enquadra na classificação pretendida, 19.02, que trata de *massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espagete (esparguete*), macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparada*.

E, tendo em vista que entendo pela correta reclassificação realizada pela fiscalização, reside enfim, a discussão, na manutenção da alíquota zero para ambas as classificações, sem qualquer efeito tributário relativo à exação da diferença de alíquotas para o presente auto de infração.

Para dirimir a questão, é necessário visitar o dispositivo que zera a alíquota dos produtos enquadrados nas NCMs 1901.20.00, disposta no artigo 1º, inciso XVI, da Lei 10.925/2004:

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

(...)

XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi. (Incluído pela Lei nº 11787, de 2008) (...)

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

De fato, com razão a decisão de primeira instância quando delimita que a alíquota zero é aplicável somente à matéria-prima, denominada pré-mistura para pão comum ou pão comum classificados nas supramencionadas posições. Pode-se verificar que tal norma foi inserida pela Lei 11.787/2008, que é a conversão da Medida Provisória 433/2008, que dispõe em sua exposição de motivos:

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Temos a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência o Projeto de Medida Provisória que reduz a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda no mercado interno e a importação de trigo, de farinha de trigo, **de pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e de pão comum**, bem como isenta o transporte aquaviário de farinha de trigo e de trigo do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM.

2. A proposta objetiva reduzir o impacto no preço do pão comum dos aumentos de custos relativos a insumos e transporte. Entende-se por "pão comum" o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar. Com esta medida garante-se que não faltará o pão de trigo na mesa do brasileiro, item indispensável a sua dieta.

3 O art. 1º do Projeto de Medida Provisória reduz para 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, **incidentes sobre a importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de trigo, de farinha de trigo, de pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e de pão comum**. Já o art. 2º isenta as cargas de trigo e de farinha de trigo do pagamento do AFRMM. Tais medidas estender-se-ão até 31 de dezembro de 2008.

4. As desonerações da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS relativas ao trigo, à farinha de trigo, às pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e ao pão comum, bem assim em relação à isenção do AFRMM das cargas de trigo e de farinha de trigo, ensejarão, respectivamente, renúncia de receita estimada em R\$ 570 milhões e R\$ 30 milhões, até 31 de dezembro de 2008.

5. Em relação à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, a renúncia será compensada por meio do Decreto de execução orçamentária de forma a não afetar o cumprimento da meta fiscal já estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

6. A relevância e urgência da edição da medida proposta decorre do quadro de abastecimento do trigo no mercado mundial em 2008, fazendo-se necessário, para atenuar os impactos do aumento do custo do trigo sobre o preço de item relevante na composição da cesta básica da população brasileira de menor renda, a desoneração temporária do trigo, da farinha de trigo, da pré-mistura e do pão comum, mediante atribuição de alíquota zero das contribuições, de maneira que seus efeitos se façam sentir de imediato, mitigando os efeitos de um cenário externo adverso em termos de elevação de preços.

7. Essas, Senhor Presidente, são as razões que justificam a elaboração da Medida Provisória que ora submetemos à elevada apreciação de Vossa Excelência.

O objetivo da medida era desonerar a etapa anterior da cadeia produtiva do pão comum, que é alimento diário da cultura brasileira, não só abarcando as pré-misturas utilizadas para sua produção, como também a farinha de trigo, a título de mercado interno e nas operações de importação.

Nesse sentido, nego provimento ao presente tópico, para manutenção da reclassificação, bem como à exação da diferença das contribuições pela diferença de alíquotas na TIPI.

Tortas, empadinhas, coxinha de frango e sanduíches prontos

A recorrente classificou tortas, coxinhas, empadinhas e sanduíches na posição 19.02, que dispõe: massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete (esparguete*), macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado.

A fiscalização entendeu pela reclassificação de tortas para a posição 19.05, conforme item 10, da NESH, para sanduíches prontos, a reclassificação na posição 16.02, conforme Regra 3, item X, exemplo 1, e para coxinha de frango e empada, a reclassificação para a posição 16.02, conforme Nota 1, a), do Capítulo 19, Nota 2, do Capítulo 16 e os textos da posição 16.02 e da subposição 1602.32, considerando a RGHI nº 6.

Neste tópico, me utilizo das razões de decidir da DRJ, por concordar expressamente com as considerações lá tecidas:

Já em relação à classificação das tortas, coxinhas, empadinhas e sanduíches, a recorrente no item II.2.3.2, considerando, à luz da RGI 1, que nos textos das posições 16.02 e 19.02 não há a indicação literal dos produtos, passa a análise da classificação dos produtos através das demais regras gerais. Inicialmente, argumenta que a Nota 1a) do capítulo 19 não alteraria a classificação dos produtos, pois a presença de carnes na composição de coxinhas, empadinhas e tortas não invalidam a classificação na NCM 19.02. Considerando que se tratam de produtos misturados, de massa e carnes, diz que poderia ser questionada qual seria efetivamente a matéria que deveria ser considerada como mais relevante, aplicando, por isso, a RGI 2b) que esclarece que: "A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.". E, com fundamento da RGI 3b), considerando que a massa seria o elemento que conferiria a característica essencial aos produtos sob discussão, conclui que a posição 19.02 estaria correta para referidos produtos. Acrescenta, que, não obstante, como não há uma métrica clara para referida definição, que poderia, ainda, socorrer-se da RGI 3c) para definir a efetiva classificação fiscal. Conclui, então que, em oposição a classificação apontada pela Fiscalização para classificação das coxinhas, empadinhas, tortas e sanduíches na posição 16.02, a classificação adequada é na posição 19.02, considerando que a posição 19.02 está em último lugar em comparação à posição 16.02. Por fim acrescenta que RGI 4, que tem sua aplicação subsidiária à RGI 3, esclarece que "as mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes". Nesse sentido, diz que é evidente que as classificações dos alimentos coxinhas, empadinhas, tortas e sanduíches pela Impugnante na posição 19.02 são legítimas posto que possuem um grau de similaridade aos produtos sob discussão maior do que o dos produtos elencados na posição 16.02. Diante desses argumentos, diga-se que a regra a ser inicialmente aplicada é a RGI 1 que determina que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo, sendo a classificação determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. E que, quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e

Notas, a classificação passa a poder ser feita de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5. Observe-se que a RGI 2b), item X), determina que “Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1”. No caso em tela, a questão é se os produtos são classificados na posição 1902 da NCM, o que os submeteria a tributação pela alíquota zero. Para tanto, transcreve-se os textos e as notas das posições que seguem:

1901.20 - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05 (...) II. Preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, não contendo cacau ou contendo-o numa proporção inferior a 40%, em peso, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas em outras posições. Esta posição compreende um conjunto de preparações alimentícias, à base de farinhas, grumos, sêmolos, 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, frutas ou outras substâncias destinadas a aumentá-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). Na aceção desta posição: (...) 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. (...) A título de exemplo, podem citar-se como preparações incluídas na presente posição: (...) 7) As massas preparadas, essencialmente constituídas por farinha de cereal adicionada de açúcar, gorduras, ovos ou de frutas (incluídas as que se apresentem enformadas ou modeladas na forma do produto final). (...) 19.02 - Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete (espaguete*), macarrão, alitria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado. 1902.1 - Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo: 1902.11 - - Contendo ovos 1902.19 - - Outras 1902.20 - Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo) 1902.30 - Outras massas alimentícias

1902.40 - Cuscuz 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, alitria). 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 raviolis congelados. Quanto às tortas, inicialmente, note-se que, ao contrário do que alega a recorrente, a classificação mais adequada para essas não é na posição 19.02, notadamente devido à forma de preparação e apresentação dos produtos dessa posição, que encontra-se em destaque na transcrição acima. De outro turno, como informa a fiscalização, as tortas tem características próprias de produtos de pastelaria, de que trata a posição 19.05, conforme explícito na NESH desta posição, item 10. 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. (...) Encontram-se compreendidos na presente posição: (...) 10) Os produtos de pastelaria, em cuja composição entram substâncias muito variadas: farinhas, féculas, manteiga ou outras gorduras, açúcar, leite, creme-de-leite (nata*), ovos, cacau, chocolate, café, mel, frutas, licores, aguardente, albumina, queijo, carne, peixe, aromatizantes, leveduras ou outros fermentos, etc. Além disso, importa a menção da fiscalização à NESH do Capítulo 20, que excluem as tortas (de frutas, no exemplo) indicando serem elas classificadas na posição 19.05 (que, a teor do referido no texto acima reproduzido, incluem os produtos de pastelaria tanto doces quanto salgados). E, como bem coloca a fiscalização, tal produto poderia ainda ser classificado na posição 16.02, dependendo da proporção de carne em peso, mas nunca na posição 19.02, como pretende a recorrente.

Já em relação aos sanduíches prontos, inclusive os de hambúrguer misto, estes guardam menos ainda qualquer similaridade com os produtos de que tratam a posição 19.02. De outro turno, a fiscalização traz a classificação mais adequada a ser acolhida, já que acompanhadas das justificativas pertinentes, como segue: d) Sanduíches prontos, inclusive os sanduíches de hambúrguer misto. As notas explicativas sobre as Regras Gerais Para Interpretação do Sistema Harmonizado, em relação à Regra 3, acima transcritas, item X, exemplo 1, a respeito de sortidos, esclarece que “Os sortidos constituídos por um sanduíche composto de carne bovina, com ou sem queijo, num pequeno pão (posição 16.02), apresentado numa embalagem com uma porção de batatas fritas (posição 20.04): Classificação na posição 16.02”. Embora a nota reproduzida seja sobre “sortidos”, o objetivo aqui é apenas registrar que aquele documento é enfático ao definir os sanduíches (sanduíche de hambúrguer misto, Hot Pocket e todas as linhas similares como cheeseburger, etc, inclusive os produzidos por encomenda para clientes como a rede AM PM) como item da posição 16.02 e não da posição 19.02. Devem ser tributados normalmente, portanto. O mesmo vale para os demais sanduíches prontos que também são classificados na posição 16.02, ou na ausência de recheios cárneos (ou percentual inferior a 20% do peso do conjunto), no código 2106.9090, mas jamais na posição 19.02, que é beneficiada pela alíquota zero. Quanto às coxinha de frango e empadas, da mesma forma a classificação mais adequada para este produto não é na posição 19.02, notadamente devido à forma de preparação e apresentação dos produtos dessa posição, que encontra-se em destaque na transcrição acima. De outro turno, em relação aos produtos coxinha de frango e empadas, do tipo produzido pela indústria alimentícia e vendido ao consumidor congelado, tem-se que, em regra, consiste de um produto composto por farinha de trigo, manteiga, ovos, leite e recheio de carne de frango (observe-se que a interessada não apresentou a descrição do processo produtivo e a listagem de insumos utilizados), pelo que devem ser classificadas na posição 16.02, adotando-se o entendimento da solução de consulta mencionada pela fiscalização, merecendo destaque os textos e notas das posições lá mencionadas (Nota 1a) do Capítulo 19 e Nota 2 do Capítulo 16, texto da posição 16.02, e da subposição 16.02.32), que seguem transcritas: Capítulo 19 19.02 - Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete (esparguete*), macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado. (...) Excluem-se desta posição: 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).

Capítulo 16 Notas. (...) 2.- As preparações alimentícias incluem-se no presente Capítulo, desde 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 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. (...) 16.02 - Outras preparações e conservas de carne, miudezas ou de sangue. (...) 16.02.32 - - De galos ou de galinhas Importante a aplicação da RGI-HI nº 6 que determina: A

classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário. A impugnante, argumenta que a Nota 1a) do capítulo 19 não alteraria a classificação dos produtos, pois a presença de carnes na composição de coxinhas, empadinhas e tortas não invalidam a classificação na NCM 19.02. De fato não invalidam, entretanto, somente se não possuírem mais de 20% em peso de carne, o que levaria o produto a ser classificado na Capítulo 16. Todavia, a impugnante nem mesmo tentou demonstrar tal critério, lembrando que não atendeu a intimação de apresentar o processo produtivo e os ingredientes desses produtos. O que importa, no presente julgamento, é que independentemente da classificação correta de cada um desses itens, o que restou prejudicado em razão de a contribuinte não ter atendido a intimação fiscal em relação a estes produtos, é que, apesar disso, fica claro que os tais produtos não se classificam na posição 19.02 e seus desdobramentos, e, portanto, deveriam ter sido tributados normalmente já que não estão amparados por qualquer comando legal que afaste a tributação.

Conclusão

Ante o exposto: i) entendo pela não incidência das contribuições sobre o crédito presumido de ICMS; ii) quanto às classificações, entendo corretas as efetuadas pela fiscalização quanto ao pão-de-queijo, tortas, coxinhas de frango, empadas, sanduíches prontos, e “kit festa”, e incorreta a reclassificação para carnes temperadas.

Nesse sentido, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro