



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.723091/2018-07
ACÓRDÃO	3402-012.109 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

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

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

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e

vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

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

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

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

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

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

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

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

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

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

processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

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

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

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

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

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

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

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS.

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

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PÃO DE QUEIJO.

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

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

preparadas de outro modo que contenha ovos) mostra-se a classificação fiscal mais adequada.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COXINHAS DE FRANGO.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: **I) por unanimidade de votos: (i)** para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes às despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas e embalagens entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário; **(ii)** para afastar o lançamento sobre os encargos de depreciação e amortização ocorridos após 30.04.2004; e **(iii)** para afastar a multa regulamentar prevista no art. 57, inciso III, alínea “a” da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e **II) por maioria de votos: (i)** para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas: **(a)** sobre locação de empilhadeira, vencido, neste tópico, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não revertia essa glosa; e **(b)** relativas aos “kit felicidade”, vencido, neste tópico, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não revertia essas glosas; **(ii)** para manter a classificação das carnes no capítulo 02 do Sistema Harmonizado, conforme defendia a Recorrente, vencido, neste tópico, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que dava razão à Fiscalização; e **(iii)** para manter as glosas sobre: **(a)** as

despesas de fretes incorridas com as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, vencidas, neste tópico, as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas; **(b)** os serviços de carga/descarga, transbordo, operador logístico, movimentação de saída, movimentação cross docking, vencidas, nestes tópicos, as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas; e **(c)** os serviços de consultoria para efficientização de energia elétrica, vencida, neste tópico, a conselheira Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertia essa glosa. A conselheira Mariel Orsi Gameiro acompanhou pelas conclusões em relação ao tópico II).(i).(b), tendo manifestado a intenção de apresentar declaração de voto em relação a esse tópico. Designado para redigir o voto vencedor relativo aos tópicos II).(iii).(a), II).(iii).(b) e II).(iii).(c) o conselheiro Jorge Luís Cabral. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro não apresentou declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 114, §7º do RICARF, aprovado pela Portaria/MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente e Redator Designado

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 07-44.141, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve o crédito tributário constituído de ofício.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DEFINITIVIDADE EM SEDE ADMINISTRATIVA

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

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

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

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, de que trata o inciso II do artigo 3.o da Lei nº10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme as diretrizes estabelecidas na decisão do STJ proferida nos autos do Resp1221170/PR, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº05, de 17 de dezembro de 2018.

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

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras utilizadas no transporte de produtos acabados.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. DATA DE AQUISIÇÃO. LIMITAÇÃO

É vedado por lei o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a partir de agosto de 2004, relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Distintos os fatos, a base de cálculo e os próprios bens jurídicos tutelados por cada uma das normas penais, é inaplicável o princípio da consunção.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

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

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

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

Trata-se de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, apurados no período de outubro a dezembro de 2013, nos valores de **R\$ 12.484.593,25** e de **R\$ 57.504.727,11**, respectivamente, acrescidos de multa ofício de 75% e juros de mora.

As infrações são *OMISSÃO DE RECEITA* sujeita à tributação pela contribuição, *CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE* e *CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO*.

Também foi lavrado Auto de Infração para o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no Art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13, no valor total de **R\$ 33.144.785,19**, devido a apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Do procedimento fiscal

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

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

	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS COFINS
1	36240.66597.290414.1.5.08-2925	PIS/Pasep-EXP	10983.913188/2017-41	11516.723091/2018-07
2	42843.38860.200514.1.1.09-6017	Cofins - EXP	10983.913189/2017-96	

Da Incorreção da EFD-Contribuições

Relata a autoridade fiscal que em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 003/2018 do TDPF-D nº 09.2.01.00-2017-00639-1 (fl. 161 e seguintes), datada de 26/04/2018 (fls. 186 e seguintes), a contribuinte explicitamente concorda que está incorreta a EFD-Contribuições dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2013, onde não constaram as saídas com CFOP 5105,

5117 e 5118, além de diversas outras notas fiscais. Acrescenta que, além das incorreções citadas, como existem notas fiscais que representaram saída de mercadorias com incorreção de classificação fiscal, também estas saídas estão incorretas na EFD-Contribuições.

Das Informações presentes na EFD-Contribuições

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

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

A autoridade fiscal descreve o procedimento de verificação e identificação dos valores glosados e informa: que ao final dos procedimentos resumidamente descritos, apenas as notas fiscais que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas; todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nas planilhas localizadas no arquivo não-paginável inserido através do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - GLOSAS 04-trim 2013 de folha 774, arquivo GLOSAS 04-2013.xlsx, na planilha correspondente, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, salvo em relação às glosas de itens informados de forma consolidada nos registros C191 e C195, onde consta o número da linha na EFD-Contribuições onde foi informado o crédito glosado.

Das glosas das base de cálculo dos créditos

Passa, então, a discriminar as **glossas efetuados** que seguem conforme indicadas no relatório fiscal.

IV.III.4.1 Fretes

Foram glosados as seguintes despesas com serviços de fretes:

- a. os valores contabilizados como serviços de fretes em relação aos quais não foi possível identificar a aplicação do serviço;
- b. itens sem qualquer informação de contabilização;
- c. dos valores totalizados nos arquivos apresentados em resposta à intimação fiscal, foram excluídos os valores contabilizados em contas que denotam não se tratar de insumos; como fretes entre as unidades da empresa (fretes de distribuição, que não se confundem com frete de venda), fretes de tratamento de resíduos, fretes de bens de uso permanente, ajuda de custo em transferência, programa de valorização de funcionários, malote e correio e diversos outros.

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

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

- a. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Aliq Zero ou NT;
- b. aquisições de bens e serviços não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do inciso II dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, conforme a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, parágrafos 64 e 68;
- c. aquisição de bens adquiridos com suspensão das contribuições: sem direito a crédito regular (alíquota de 1,65% ou 7,6%) por força das Leis nºs 12.058/2009 e 12.350/2010, INs RFB nºs 977/2009 e 1.157/2011, que determinam suspensão obrigatória nestes casos – situação tratada em conjunto com o crédito presumido das atividades agroindustriais;
- d. alugueis de veículos, que não estão incluídos no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, conforme Solução de Consulta vinculante Cosit nº 1/2014;
- e. operações realizadas entre unidades da contribuinte (transferências) que não geram qualquer direito creditório, apesar da utilização de CFOP relativos a compra e venda de produtos.

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

- a. depreciação de bens com data de incorporação anterior a 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei 10.865, de 30/04/2004;
- b. bens que foram incorporados após o término de cada mês do trimestre, portanto sem direito a depreciação naquele período;

4) IV.III.5- Fichas 6A e 16A – Créditos presumidos - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS**Linha 22 – Ajustes Positivos de Créditos****Linha 23 – (-) Ajustes Negativos de Crédito****Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal****Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal****Linha 27 – Ajustes Positivos de Créditos****Linha 28 – (-) Ajustes Negativos de Créditos****a. Creditamento incorreto baseado nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2004****i. Aquisições de pessoas físicas**

Foram glosados créditos presumidos sobre aquisições de pessoas físicas destinadas a revenda (CFOP 1102). Os valores dessas aquisições estão identificados no arquivo anexado pelo Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - GLOSAS 04-trim 2013 de folha 774, arquivo GLOSAS 04-2013.xlsx, na planilha Presumido sobre REVENDA PF.

ii. Suspensão obrigatória - art. 2º da IN RFB 977/2009

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

b. Crédito Presumido da Lei nº 10.925/2004

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

O crédito (soma dos créditos apurados a 5,55% e 9,25%) foi corrigido, sendo estornado o valor que excedeu ao cálculo do crédito presumido permitido pela Lei 10.925/2004, tendo em vista que não foi admitido nenhum crédito relativo à Lei 12.350/2010.

Com relação aos itens carnes in natura, classificadas nas posições da NCM 0203, 0207 e 0210.1 Ração Outros Animais e insumos para ração, classificados na subposição da NCM 2309.90, informa que nenhum crédito foi admitido baseado na Lei 10.925/2004 porque o art. 57 da Lei 12.350, com a redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011, estabelece que “a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM”.

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

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

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

Consta, ainda:

v. que as informações prestadas pela interessada na resposta ao item 19 da Intimação SEORT/EAC2 nº 2017/525, arquivos anexados nas fls. 151/152, (informações sobre a compra de bois vivos e de carne, com apuração de crédito presumido) não são compatíveis com o efetivamente apurado na EFD-Contribuições, sendo verificada importante diferença apenas com relação ao informado para as compras de carne bovina e que, assim, foi apurado o crédito efetivo a estornar com base no que foi realmente informado na EFD-Contribuições;

vi. que a contribuinte apurou créditos com CST 56 e utilizou alíquotas de 7,6% para Cofins e 1,65% para Contribuição para o PIS/Pasep; tais créditos são indevidos pois, por força do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, com a redação da Lei nº 12.839/2013, as carnes bovinas eram tributadas à alíquota zero naquele período e não tinham direito a este creditamento.

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

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

ii. Em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 1.157/2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: pois é notório que a contribuinte está enquadrada em pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”,

conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º e no §1º do art. 56 da Lei 12.350/2010;

A autoridade fiscal informa, que a interessada, quando intimada a esclarecer como se operava o controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos - previsto no art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011 -, respondeu que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas nas IN...”. Acrescenta que a interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Conclui que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apuração.

e. IV.III.5.3 Créditos Presumidos da Lei 12.865/2013, art. 31

Relata a autoridade fiscal que a sistemática descrita pela contribuinte para a apuração do crédito presumido está correta, mas que, porém, em relação ao início do cálculo do crédito presumido, no mês de outubro de 2013, há um equívoco. Isso porque a Lei nº 12.865/2013 foi publicada em 10/10/2013 e somente é permitido o crédito em relação às vendas ocorridas a partir desta data, ou seja, no mercado interno, aquelas cuja data de movimento seja igual ou posterior a 10/10/2013 e, no mercado externo, aquelas nas quais a transferência de propriedade tenha ocorrido desta data para frente.

Informa que do relatório do sistema DW Aduaneiro verifica-se que neste período, nas vendas ao mercado externo, somente foram utilizadas as cláusulas Incoterm Carriage Paid To, Cost And Freight, Cost, Insurance And Freight, Free Carrier, Free OnBoard, sendo que em todas elas, a data de embarque constante do sistema Siscomex é a data de transferência de responsabilidade pela carga. E que, assim, só são aptas a gerar o crédito presumido em tela aquelas cujas datas de embarque tenham ocorrido a partir de 10/10/2013, devendo ser glosados os créditos relativos a operações ocorridas antes desta data. Salienta que em relação ao mercado externo, apenas as operações relativas à DDE nº 21310683549, Incoterm Cost And Freight, data de embarque 03/10/2013 é que foram glosadas. E que, para manter a coerência da apuração, as notas fiscais relativas a compra de óleo e as relativas a devoluções de vendas, cujas datas de movimento foram anteriores a 10/10/2013, também foram excluídas do cálculo.

Na sequência a autoridade fiscal traz a consolidação dos créditos presumidos (item IV.III.5.4 do relatório fiscal) e a apuração dos créditos reconhecidos (IV.IV).

Passa então a tratar da omissão de receitas.

Das omissões de receitas

Omissão de receita por incorreção da EFD-Contribuições

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

1) VI.I.2- Carnes Temperadas

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

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

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

Consta do relatório fiscal a listagem diversos produtos que foram considerados com classificação fiscal incorreta presentes na planilha NFE-Geral estão listados abaixo, acompanhados da lista de ingredientes fornecida pela contribuinte. Salienta a autoridade fiscal que desta verifica-se nos produtos a presença de pimenta ou antioxidante para temperados bovinos ou realçador de sabor (glutamato monossódico) ou aromatizantes ou condimentos ou temperos diversos como alho, cebola, salsa, proteína de soja, limão, óleo de soja, óleo de aipo, condimento embutido de carne de galinha, algumas vezes vinho conservantes como nitrato e nitrito de sódio, corantes, estabilizantes e diversos produtos, diferentes de sal ou açúcar.

2) VI.I.2.1 KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO e outros

Relata a autoridade fiscal que diversos itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como kits. Informa que os kits são formados por itens diversos além das carnes temperadas como, por exemplo, bolsas térmicas e diversos outros produtos. Pontua que para os fins deste relatório fiscal, o único interesse é demonstrar que os kits e as carnes temperadas que os compõem não se classificam no capítulo 02 e sim no capítulo 16, o que já foi demonstrado no subitem anterior. E que os demais itens dos kits que não se tratam de carnes, por evidente, não se classificam no capítulo 02.

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

3) VI.I.3- Produtos informados com NCM 1902

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

Omissão de receita por incorreção da EFD-Contribuições

Nenhuma das notas de venda com CFOP 5105, 5117 e 5118 listadas no arquivo anexo Notas Fiscais OMITIDAS na EFDContribuições.xlsx (fl. 776) constam da EFD-Contribuições, pelo que seus valores foram acrescidos à base de cálculo das contribuições.

Valores Lançados

No item VI.I.4 do relatório fiscal consta a consolidação das incorreções das classificações fiscais, onde estão demonstradas as bases de cálculo das contribuições omitidas dos meses do trimestre.

E no item VI.I.4, a autoridade fiscal informa os valores a serem acrescidos a essas bases de cálculo, relativos às notas fiscais de saída que não constaram da EFD-Contribuições, tratadas no item IV.III.1 e VI.III, relativos à multa por incorreção da EFD-Contribuições e objeto do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 003/2018 do TDPF-D nº 09.2.01.00-2017-00639-1 (fl. 161 e seguintes).

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

No item VI.III de seu relatório, a autoridade fiscal relata que a interessada, em sua resposta a intimação para esclarecer inconsistência verificada entre os valores totalizados das notas fiscais eletrônicas de saída e a totalização das informações prestadas na EFD-Contribuições nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2013, explicitamente concorda que está incorreta a EFD-Contribuições dos

referidos meses, onde não constaram as saídas com CFOP 5105, 5117 e 5118, além de diversas outras notas fiscais; menciona que diversas destas notas referiam-se a bens tributados a alíquota zero e, portanto, não serão exigidas as contribuições relativas à omissão, porém a multa por incorreção da EFD-Contribuições permanece. Consta que que nesses meses também ocorreram grande quantidade de incorreções quanto ao valor creditado, que foi objeto de glosa, além das incorreções de classificação fiscal que implicaram na apuração incorreta dos valores a pagar das contribuições.

No item VI.III.1 a autoridade fiscal traz a legislação pertinente, à luz do Parecer Normativo RFB nº 3, de 10/06/2013 e do Parecer Normativo Cosit nº 3/2015, e afirma que para o caso da escrituração com informações inexatas, omitidas ou incompletas, aplica-se a nova redação do art. 57 da MP 2.158-35 pela Lei nº 12.873, inciso III, alínea “a”. No próprio relatório, a autoridade fiscal junta quadro demonstrativo da base de cálculo e da multa apurada por incorreção da EFD-Contribuições.

Da impugnação

Da preliminarmente: ofensa ao Artigo 142 do CTN / indevida inversão do ônus da prova

A impugnante alega que, diferentemente do que quer fazer crer a Fiscalização, o presente processo tem por objeto lançamento fiscal que exige o recolhimento de PIS/Cofins, acrescidos de multa de ofício, multa regulamentar e juros de mora e não diante da análise de pedidos de ressarcimento. E que, em se tratando de autos de infração e tendo a Impugnante declarado de maneira devida seus créditos em declarações fiscais e contábeis (DCTF, DACON, EFD-Contribuições), cabe ao Fisco o ônus de provar as incorreções existentes na escrituração contábil e fiscal do contribuinte. Argumenta que, embora seja verdadeira a aplicação do artigo 373 do CPC/15 ao presente caso, o mencionado artigo é aplicável justamente para determinar que a Autoridade Fiscal comprove a incorreção do procedimento adotado pela Impugnante, o que incorreu no presente caso. Afirma que o ônus da prova deve ser sempre de quem alega e que a Fiscalização ao não produzir prova alguma para suportar suas alegações, atuou em total desobediência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Em relação à classificação fiscal, defende que não poderia a Fiscalização ter procedido ao presente lançamento para cobrança de PIS/Cofins em decorrência da reclassificação fiscal de diversos produtos na NCM, sem apresentar fundamentos técnicos amparados em laudos emitidos por pessoa especializada para amparar a autuação. Reclama que a Fiscalização decidiu realizar uma autuação por amostragem, sem a apresentação de amparo técnico especializado, em matéria eminentemente técnica, desclassificando mais de 200 produtos, sem reclassificá-los, atribuindo à Impugnante o ônus de comprovar a correta classificação fiscal de cada um dos produtos autuados no exíguo prazo de 30 dias.

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

Do conceito de insumo

A impugnante, antes de passar a contestação da glosas, tece algumas considerações acerca do conceito de insumo adotado pela legislação do Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Inicialmente, afirma que embora as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que regulamentaram o regime não cumulativo dessas contribuições em âmbito infraconstitucional, façam menção à expressão “não-cumulatividade”, esse instituto não foi implementado em sua plenitude, pois as aludidas leis preferiram listar taxativamente as operações que geram e as que não geram direito ao crédito. Defende que da leitura dos incisos e parágrafos do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em conjunto com o artigo 195, inciso I, alínea b, e § 12, da Constituição Federal, sugere que a racionalidade que está por detrás da escolha legislativa dos custos e despesas que conferem direito de crédito para desconto de PIS/Cofins é a relação de inerência de tais dispêndios com a formação da receita. E que, assim, de acordo com o atual posicionamento do STJ sobre o tema, são considerados insumos os bens e serviços essenciais e relevantes à atividade da empresa (objeto social), empregados direta ou indiretamente na operação, cuja subtração obste, dificulte ou deprecie a atividade ou acarrete em perda de qualidade, eficiência dessa atividade.

Da glosa de serviços de fretes

Em contestação às glosas de serviços de frete, a interessada, inicialmente, alega que “os gastos relacionados à transferência de insumos ou produtos entre estabelecimentos da Impugnante ou para armazenagem” são insumos devido a sua “essencialidade ao processo produtivo ou relevância à atividade da empresa”, como definido pelo STJ, independentemente de se tratar de transporte de produto acabado. Acrescenta: que os “insumos e produtos da Impugnante devem ser transportados de forma refrigerada entre seus estabelecimentos e também aos estabelecimentos varejistas” por imposição normativa estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA; que “as transferências realizadas para remessa e retorno de armazenamento e para deslocamento entre estabelecimentos”

contribuem para a sua atividade produtiva; que os créditos decorrentes da transferência de “produtos acabados” também devem ser reconhecidos como legítimos, “seja porque são essenciais ao processo produtivo, seja porque integram o processo de venda”, sendo permitido o crédito com base no inciso IX, art. 3º, da Lei nº 10.833/03; que nos casos em que “os locais de produção (ainda que realizada por terceiros) diferem dos locais de distribuição das mercadorias, o frete entre tais estabelecimentos também é essencial e relevante à sua

atividade”. Na sequência passa a discorrer sobre a essencialidade e relevância dos fretes em função da “indispensabilidade na consecução de suas atividades”.

Da glosa de aquisições de bens sujeitos à alíquota zero

A impugnante alega que o fato de não haver um efetivo dispêndio pelo contribuinte que lhe vendeu os bens, devido a alíquota zero, não implica afirmar que tal bem não está sujeito à tributação. Defende que, dessa forma, tendo em vista que os insumos adquiridos sujeitos à alíquota zero não se subsomem ao artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, devem suas aquisições ser integralmente consideradas para fins de creditamento. Argumenta que a natureza da alíquota zero se assemelha a da isenção: “há a incidência da norma e, em face da mitigação de algum dos aspectos que compõe a regra matriz de incidência, não há crédito tributário a se pagar”. Por conta disso, defende que “é possível afirmar que o tratamento fiscal do instituto da alíquota zero se confunde com o da isenção, devendo, portanto, aquele instituto estar sujeito à exceção que este comporta”.

Da glosa de serviços que não se enquadram no conceito de insumo

A impugnante defende o direito ao crédito em relação aos serviços de **transbordo, operador logístico, movimentação de saída, movimentação cross docking** alegando que tais serviços são custos logísticos que, se ausentes, inviabilizariam a consecução das atividades da Impugnante. Explica: que as despesas compreendem a armazenagem de produtos que devem ser devidamente acondicionados sob temperaturas adequadas (conforme exigência do Ministério da Agricultura e da ANVISA); os serviços de armazenagem, desdobram-se nos serviços de carga/descarga, transbordo, operador logístico, movimentação de saída e movimentação cross docking, estes vinculados àquele para assegurar o correto acondicionamento dos produtos. Conclui que, por conta disso, mesmo se tratando de serviços que integram a cadeia comercial após o término do ciclo produtivo, tais serviços são passíveis de creditamento, tendo em vista sua essencialidade e relevância na consecução das atividades da Impugnante.

Em relação à glosa do serviço de carga e descarga, menciona que a própria RFB admitiu que dispêndios relacionados com carga e descarga pagos à pessoa jurídica no Brasil geram direito a crédito, nos termos da Solução de Divergência nº 15/07. E também que, além dos serviços por ela tomados, realizou a locação de imóveis para a consecução de suas atividades fabris (como câmaras frigoríficas), conforme contrato celebrado com a empresa ZILLI TRANSPORTES LTDA. (doc. 5).

A impugnante explica: que a consultoria de “eficientização energética” da qual é tomadora é vinculada à produção de margarina e outras gorduras e “se presta ao monitoramento de energia nos contêineres antes da realização da exportação das mercadorias”; os contêineres devem ser refrigerados, conforme determinação da ANVISA e do Ministério da Agricultura. Defende que tais despesas são

consideradas insumos e passíveis de creditamento de PIS/Cofins dada a “relevância do serviço tomado para a execução das atividades da Impugnante”

Com relação aos demais bens e serviços dos quais foram aproveitados créditos de PIS/Cofins (tais como café, lanches, vale alimentação, telefone, eventos, estacionamento, taxa condominial, mudança de funcionários e custos administrativos), a Impugnante informa que optou pela quitação do débito exigido mediante sua compensação com créditos de tributos administrados pela RFB, conforme doc. 6. Desta feita, ante a quitação do débito relativo a essa parcela do lançamento fiscal, requer seja extinta parte do valor exigido, por conta do disposto no artigo 156, inciso II, do CTN.

Da glosa de gastos com locação de veículos

A impugnante informa que das 373 operações glosadas, locou empilhadeiras em 369 operações (ou seja, apenas 4 operações se referem à locação de veículos). Defende o direito ao crédito alegando que empilhadeiras são máquinas e sua locação é passível de creditamento de PIS/Cofins, tendo em vista que o artigo 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 permite o creditamento de gastos relativos a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica”. Explica que as empilhadeiras, por possuírem hastes de suspensão de objetos, “são responsáveis, dentre outros, por movimentar os pallets carregados de mercadorias e inserir as caixas dentro dos caminhões que as transportarão”. Em sendo assim, “há de ser reconhecida a essencialidade da despesa incorrida com a locação da referida máquina” que consistem de veículos “utilizados para movimentar os materiais essenciais ao processo produtivo da Impugnante” Quanto à locação de “veículos de passeio”, destinados aos vendedores dos produtos por ela fabricados, alega que, embora não se enquadrem como máquinas e equipamentos, são relevantes à atividade da Impugnante, já que os vendedores dependem de tais veículos para negociar com os compradores.

Da glosa de encargos com depreciação de bens do ativo imobilizado

A impugnante alega que o “fato gerador” dos créditos escriturais de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, previstos no artigo 3º, inciso VI, § 1º, inciso III, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dá-se no mês em que são apurados os encargos de depreciação e amortização, sendo indiferente o momento de aquisição do bem depreciado. Mas que, contudo, o artigo 31 da Lei nº 10.865/04 – que instituiu tal vedação – já foi declarado inconstitucional pelo Poder Judiciário, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.70.00.000594-0/PR. Saliente que, entretanto, nesse momento, não requerer que seja declarada a inconstitucionalidade do mencionado diploma legal pela Administração Fiscal, mas, sim, que os Órgãos Julgadores Administrativos (DRJ e CARF) apliquem o entendimento já exarado pelo Poder Judiciário, no sentido de permitir a depreciação de bens adquiridos antes de 01/05/2004.

Quanto à glosa da depreciação dos bens incorporados após o término de cada mês do trimestre, argumenta que é imperioso reconhecer a total ausência de

prejuízo ao Erário, uma vez que, embora tenha havido um erro de inobservância do regime de competência, tal erro acarretou tão somente uma antecipação de créditos, isto é, foi recolhido o tributo em valor inferior em determinado período, mas, em momento posterior, o valor foi destinado aos cofres públicos.

Dos créditos presumidos da atividade agroindustrial (item IV.III.5 do TDPF)

1) Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/09 e da IN RFB nº 977/09 (item IV.III.5.1 do TDPF)

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

No mais, alega que a autoridade fiscal também apresentou um óbice inexistente: a falta de segregação das aquisições de gado vivo. Afirma que no curso da fiscalização explicou que o tal controle é impossível, na medida em que partes de um mesmo animal são destinadas tanto para a exportação como para o mercado interno. Defende que diante da impossibilidade prática de segregação de qual parte do animal é destinada a qual mercado, compete à autoridade fiscal fiar-se no elemento de prova mais óbvio e confiável: o percentual da receita auferido no mercado interno e aquele auferido em operações de exportação. Por fim, aduz que tal óbice não poderia ser apresentado, pois não encontra respaldo na Lei nº 12.058/2009, que não exige o controle de estoque como requisito legal para a concessão dos créditos presumidos.

Acrescenta que a autoridade fiscal também questionou a tomada de créditos ordinários (não presumidos) em virtude da suposta submissão da receita de vendas desses bens à alíquota zero e informa que a improcedência dessas alegações foi tratada pela Impugnante no item II.2.2.2.1 desta Impugnação, reiterando a Impugnante as razões lá expostas.

2) II.2.4.2 – Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/10 e da IN RFB nº 1.157/11 (item IV.III.5.2 do TDPF)

A impugnante defende o direito ao crédito alegando que a vedação crédito presumido pode ser calculado sobre as operações de exportação, pois a vedação contida no parágrafo único do artigo 5º da Instrução Normativa nº 1.157/2011 afeta somente operações praticadas no mercado interno, não existindo proibição sobre o cálculo de créditos presumidos em operações de exportação. A intenção do legislador foi exatamente estimular e não onerar as exportações, reconhecendo o princípio de política tributária aplicável pela grande maioria dos países: evitar a exportação de tributos.

Menciona que, além de interpretar erroneamente as vedações previstas nos parágrafos únicos dos artigos 5º e 6º da Instrução Normativa nº 1.157/2011, a autoridade fiscal também apresentou um óbice inexistente: a falta de segregação das aquisições de gado vivo.

3) II.2.4.3 – Créditos Presumidos do artigo 31 da Lei nº 12.865/13 (item IV.III.5.3 do TDPF)

A impugnante alega que a autoridade fiscal adotou critérios equivocados para determinar se o fato relevante para a concessão do crédito presumido teria ocorrido antes ou depois desse marco temporal. Tomou como base para determinação da observância do critério temporal não o momento de auferimento da receita tributável ou em que incorrida a despesa creditável (momento correto), mas elementos formais que nada se relacionam com o fato juridicamente relevante, quais sejam, informações contidas no Siscomex que não refletem o auferimento da receita tributável ou o momento em que incorrida a despesa creditável.

Afirma que tal equívoco decorre da não compreensão de que o critério temporal eleito pelo legislador não foi a data constante em Nota Fiscal ou no Siscomex, mas o período em que auferida a receita, base para cálculo do crédito presumido, conforme se nota pela leitura de trechos do artigo 31 da Lei nº 12.865/2013.

Aduz que, nesse caso, não se deve questionar a data em que emitidos documentos que comprovem venda ou transferência de propriedade para fins de determinação do marco temporal a partir do qual o crédito presumido é válido, mas sim se a receita sobre a qual ele foi calculada foi auferida a partir de outubro de 2013 ou não. Com efeito, a Contribuição ao PIS e a Cofins têm incidência mensal, sendo que o artigo 1º da Lei nº 10.833/2003 (que reproduz a regra do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002) dispõe que a contribuição incide sobre o total das receitas auferidas no mês.

Da omissão de receitas decorrente da indevida classificação dos produtos na NCM

A Impugnante, inicialmente, defende que para que se realize a correta classificação fiscal dos produtos na NCM, as regras da Nesh serão sim adotadas como um balizador de classificação, sempre que houver uma lacuna a ser preenchida, porém, de forma subsidiária. Afirma que, entretanto, em hipótese alguma a Nesh deve ser usada como primeira e principal fonte de classificação fiscal e que a classificação fiscal deve nortear-se, em primeiro lugar, pelas RGIs, RGCs e Notas Complementares constante da TEC.

Alega que o fato de as carnes por ela comercializadas serem temperadas não é fator determinante para a sua classificação fiscal e, portanto, não retira delas a característica de carnes “in natura”, o que menciona restar esclarecido por laudos técnicos que traz em anexo e acrescenta que nenhuma das carnes recebeu adição de nitritos ou nitratos e que o termo “in natura” possui por objetivo qualificar as

carnes como não cozidas ou sujeitas a outros processos químicos que lhe modifiquem a natureza. Diz: que os textos do capítulo 2 descrevem, literal e nominalmente os produtos por comercializados; que não há nenhuma Nota que invalide a classificação fiscal adotada para seus produtos, carnes bovinas, suínas, carnes e miudezas de aves, no Capítulo 2; e que como decorrência da aplicação da RGI 1, em especial pelos textos das posições (02.02, 02.03 e 02.07), dúvidas não restam quanto à correta classificação fiscal dos citados produtos nas posições onde se encontram originalmente classificados, não havendo que se cogitar da aplicação do Capítulo 16, como pretende a Fiscalização. Nesse sentido, alega que pela análise dos textos das posições constantes do Capítulo 16 verifica-se que eles não tratam, literal ou nominalmente dos produtos ora tratados e que, pela interpretação literal da Nota 1 do Capítulo 16, as carnes comercializadas encontram-se devidamente enquadradas no Capítulo 2, já que não estão abrangidas pelo Capítulo 16. Afirma que o equívoco cometido pela Fiscalização decorreu da análise descontextualizada do item (b) acima do trecho 3 com o primeiro trecho das Considerações Gerais e que o entendimento correto seria que, caso as carnes sejam conservadas ou preparadas por qualquer processo não mencionado no Capítulo 2, elas se enquadram no Capítulo 16. Afirma que em sendo todos os produtos congelados, inteiros, cortados ou desossados, não haveria que se perquirir se eles também são temperados ou não, dado que irrelevante, e que não há uma previsão expressa no sentido de que as carnes temperadas não possam se enquadrar em referido Capítulo. Aduz que a Nesh não é capaz de infirmar a correção das NCMs adotadas sendo legítima, portanto, a aplicação da alíquota zero da Contribuição ao PIS e da Cofins na sua comercialização.

Conclui que dúvidas não restam, portanto, acerca da correção da adoção do Capítulo 2 para os produtos sob discussão, com base na aplicação da RGI 1, mas passa a analisar a aplicação da das RGI 2 (b), RGI 3 (a) e RGI 6, que, segundo alega seriam aplicáveis ao seu caso.

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

Da Multa por descumprimento de obrigação acessória

A impugnante, com fundamento na aplicabilidade do princípio da consunção no âmbito tributário, defende que não pode prevalecer, em uma mesma autuação, a multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo exigido e a multa regulamentar de 3% sobre os valores pretensamente omitidos ou informados equivocadamente, prevista na alínea “a” do inciso III do artigo 57 da MP nº 2.158-35/01, pois esta (multa regulamentar) se encontra absorvida por aquela (multa de ofício), por força do princípio da consunção.

Defende, ainda, a exigência de multa de ofício de 75% sobre o tributo devido e multa de 3% sobre o valor omitido ou informado incorretamente, em um mesmo lançamento tributário, configura evidente confisco por parte da Autoridade Fiscal,

o que é facilmente verificado, eis que as duas penalidades, conjuntamente, representam uma exação de 122% do tributo devido³², o que é vedado pela legislação tributária.

Pedido

Requer que seja julgada procedente a presente Impugnação, cancelando-se os autos de infração ora impugnados e, subsidiariamente, que seja afastada a multa regulamentar.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 22/08/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 1832), apresentando o Recurso Voluntário em 20/09/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 1834), com pedido de cancelamento dos autos de infração e, subsidiariamente, para que seja afastada a multa regulamentar.

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

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminarmente

2.1. Da Contestação de Todas as Glosas

Consta no acórdão recorrido que a Contribuinte não contestou as seguintes glosas:

- dos valores contabilizados como serviços de fretes em relação aos quais não foi possível identificar a aplicação do serviço; das despesas com serviços de fretes dos itens sem qualquer informação de contabilização; os fretes contabilizados em contas que denotam não se tratar de insumos, como fretes de tratamento de resíduos, fretes de bens de uso permanente, fretes de refeições, fretes contabilizados em custo de sinistros e diversos outros;
- créditos calculados pelas alíquotas previstas nas Leis nº 10.833/2003 (Cofins), 10.637/2002 (PIS) ou Lei nº 10.925/2004 de bens não mais regulados por essas leis;
- crédito presumido sobre aquisição de pessoas físicas destinadas a revenda (CFOP 1102); - créditos informados como decorrentes Lei nº 12.350, mas que ainda são

regulados pela Lei nº 10.925/2004; - correção do crédito presumido permitido pela Lei nº 10.925/2004;

- gastos com serviços de alimentação (lanches, vale alimentação), comunicação (telefone), querosene de aviação, eventos, estacionamento, taxa condominial, transporte de veículos, indenização de contratos, mudança de funcionários, custos administrativos e diversos outros bens e serviços não considerados insumos (transporte especial, tábuas, avaliação, socorro na estrada, etc).

- as diferenças dos valores de compras de carne bovina informados pela interessada e o efetivamente apurado na EFD-Contribuições;

Diante do entendimento pela ausência de impugnação, o ilustre julgador *a quo* deixou de analisar tais matérias, considerando definitivo o lançamento sobre a glosa dos valores a estas correspondentes.

Por sua vez, argumentou a defesa que as glosas em referência foram contestadas, especificando em razões recursais da seguinte forma:

Com relação aos fretes, a glosa foi contestada no item **II.2.2.1** da Impugnação, no qual alegou que todo tipo de frete, independentemente de sua finalidade e natureza, gera direito a crédito, pois ou deve ser classificado como insumo nos termos dos artigos 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ou deve ser tratado como frete em operação de venda, cujo creditamento é autorizado pelo artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

Foram especificadas algumas hipóteses de fretes nos itens **II.2.2.1.1** a **II.2.2.1.3**, o que não significa que deixou de impugnar os demais, mas tão somente optou por dar detalhes de algumas operações de frete.

De fato, analisando a peça de Impugnação, é possível verificar que os fretes foram contestados pela defesa, inclusive com relação ao fato de a refrigeração dos produtos decorrer de obrigação normativa estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA.

Entendo que a impugnação da glosa sobre os fretes, na forma como procedeu a defesa, não impede a análise dos argumentos pela DRJ de origem e, caso entendesse pela ausência de comprovação do direito creditório, poderia o julgamento resultar em improcedência por falta de provas, e não em ausência de conhecimento por falta de contestação.

Com relação aos créditos calculados pelas alíquotas previstas nas Leis nº 10.833/2003 (Cofins), 10.637/2002 (PIS) ou Lei nº 10.925/2004 de bens não mais regulados por essas leis, argumentou a Recorrente que as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal foram expressamente contestadas no item II.2.4 (Créditos Presumidos: Atividades Agroindustriais), mais especificamente no item II.2.4.2 (Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/10 e da IN RFB nº 1.157/11) de sua Impugnação, em que a sistemática adotada pela Autoridade Fiscal foi rejeitada.

Com relação ao crédito presumido sobre aquisição de pessoas físicas destinadas a revenda (CFOP 1102), argumentou a Recorrente que tal glosa igualmente foi expressamente

contestadas pela Recorrente no item **II.2.4** de sua Impugnação (*Créditos Presumidos: Atividades Agroindustriais*).

Constata-se da peça de Impugnação que tais glosas foram de fato contestadas nos itens mencionados pela defesa, conforme redação abaixo reproduzida:

II.2.4 – Créditos Presumidos: Atividades Agroindustriais (item IV.III.5 do TDPF)

271. A Autoridade Fiscal glosou créditos presumidos da Contribuição ao PIS e da Cofins calculados pela Impugnante com base em três diferentes leis: (i) Lei nº 12.058/09; (ii) Lei nº 12.350/10; e (iii) Lei nº 12.865/13.

272. As razões para a improcedência de cada uma das glosas serão tratadas, respectivamente, nos itens II.2.4.1, II.2.4.2 e II.2.4.3 desta Impugnação.

Com relação aos gastos com serviços de alimentação (lanches, vale alimentação), comunicação (telefone), querosene de aviação, eventos, estacionamento, taxa condominial, transporte de veículos, indenização de contratos, mudança de funcionários, custos administrativos e diversos outros bens e serviços não considerados insumos (transporte especial, tábuas, avaliação, socorro na estrada, etc), argumentou a Recorrente que parte desses itens foi contestada no item **II.2.1.2** da Impugnação, em que foi demonstrada a incorreção do conceito de insumo utilizado pela Autoridade Fiscal.

Esclareceu também que a parcela restante não foi contestada, pois efetuado o recolhimento dos tributos devidos, acrescidos de juros e multa, conforme informado no item **II.2.2.2.c** de sua Impugnação.

Com relação às diferenças dos valores de compras de carne bovina informados pela interessada e o efetivamente apurado na EFD-Contribuições, argumentou a defesa que tal diferença teve como resultado a glosa de um valor superior de créditos fundada em suposta impossibilidade de a Recorrente apurar os créditos presumidos da Lei nº 12.0582/2009 (item IV.III.5.1 do TVF – Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009 – página 45 do TVF):

Isto posto, verifica-se que não há crédito presumido algum no quarto trimestre de 2013, relativo à IN RFB nº 977/2009, sendo necessário excluí-los dos créditos presumidos lançados nas linhas 22, 23, 25, 26, 27 e 28 do Dacon, levando-se em conta os créditos já estornados conforme mais adiante consolidado.

A contribuinte forneceu, na resposta ao item 19 da Intimação SEORT/EAC2 nº 2017/525, arquivos anexados nas fls. 151/152, informações sobre a compra de bois vivos e de carne, com apuração de crédito presumido. Informou créditos presumidos relativos à aquisição de carnes bovinas com os seguintes valores:

Créditos de COFINS relativos a carne bovina	21.116,94	12.045,60	25.038,20
Créditos de PIS relativos a carne bovina	4.584,60	2.615,16	5.435,93

Porém, neste trimestre, as informações da contribuinte não são compatíveis com o efetivamente apurado na EFD-Contribuições, sendo verificada importante diferença apenas com relação ao informado para as compras de carne bovina. Assim, foi apurado o crédito efetivo a estornar com base no que foi realmente informado na EFD-Contribuições.

Constam da EFD-Contribuições apuração de crédito de PIS e COFINS relativa à compra de carnes bovinas, com natureza de base de cálculo 1 e 2, nos seguintes valores:

Crédito na Aquisição de carne bovina NCM 02013000 e 02023000 na EFD-Contribuições			
	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Créditos de COFINS relativos a carne bovina			
CST 66	197.498,71	153.765,50	175.111,78
CST 56		17.971,47	12.343,79
Total	197.498,71	171.736,97	187.455,57
Créditos de PIS relativos a carne bovina			
CST 66	42.878,01	33.383,31	38.017,73
CST 56		3.901,70	2.679,90
Total	42.878,01	37.285,01	40.697,63

Esclareceu ainda que tal glosa foi especificamente contestada no **item II.2.4.1** de sua Impugnação (*Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/09 e da IN RFB n 977/09*), o que, de fato, consta na peça de defesa.

Com relação à omissão de receita por incorreção da EFD-Contribuições, esclareceu a defesa que tais notas fiscais estão relacionadas também com a discussão da classificação fiscal das mercadorias, o que foi objeto dos itens II.2.5 e II.2.6 de sua Impugnação.

Em suma, analisando a peça de Impugnação, é possível verificar que realmente foram contestadas as matérias apontadas pelo ilustre julgador de primeira instância.

E tanto é que a decisão recorrida expressamente adentrou em tais matérias, analisando todos os itens contestados pela Contribuinte.

Portanto, no mérito serão analisados os argumentos da defesa com relação às glosas e demais itens incluídos no auto de infração.

2.2. Da alegada ofensa ao artigo 142 do CTN e Inversão do Ônus da Prova

Alega a Recorrente a nulidade do auto de infração por ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que, em se tratando de autos de infração e tendo a defesa declarado de maneira devida seus créditos em declarações fiscais e contábeis (DCTF, DACON, EFD-Contribuições), cabe ao Fisco o ônus de provar as incorreções existentes na escrituração contábil e fiscal do contribuinte, não cabendo o lançamento para cobrança de PIS/Cofins em decorrência da reclassificação fiscal de diversos produtos na NCM, sem apresentar fundamentos técnicos amparados em laudos emitidos por pessoa especializada para amparar a autuação.

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

Sem razão à defesa.

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

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

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

Com relação ao ônus da prova, é importante frisar que não obstante se tratar de lançamento de ofício, é do Contribuinte o encargo de comprovar os requisitos sobre o direito

invocado para manutenção dos créditos glosados, na forma prevista pelo artigo 373, I do Código de Processo Civil.

Neste sentido, colaciono as decisões abaixo ementadas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

RESSARCIMENTO DO IPI. COMPROVAÇÃO

Quando dados ou documentos solicitados ao interessado forem necessários a apreciação de pedido formulado, a demonstrar o direito do contribuinte, ele se obriga a apresentá-los para comprovar o seu direito, caso contrário se sujeita à análise de seu pedido destituída de provas.

ÔNUS DA PROVA Cabe a defesa do ônus dos fatos que fundamentam o pedido de ressarcimento.

Recurso voluntário negado.

(Acórdão nº 3403-003.392 – PAF nº 13869.000095/00-40 – Relator: Conselheiro Antonio Carlos Atulim)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

(Acórdão nº 9303-007.218 – PAF nº 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

(Acórdão nº 9303-002.562 – PAF nº 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

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

3. Mérito

3.1. Da análise dos critérios de relevância e essencialidade sobre os insumos indicados pela Contribuinte

3.1.1. Do conceito de insumo

Conforme relatório, versa o presente litígio de auto de infração lavrado para constituição de créditos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, apurados no período de outubro a dezembro de 2013, nos valores de R\$ 12.484.593,25 e de R\$ 57.504.727,11, respectivamente, acrescidos de multa ofício de 75% e juros de mora.

As infrações são OMISSÃO DE RECEITA sujeita à tributação pela contribuição, CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE e CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO.

Também foi lavrado Auto de Infração para o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no Art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13, no valor total de R\$ 33.144.785,19, devido a apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

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

	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS COFINS
1	36240.66597.290414.1.5.08-2925	PIS/Pasep-EXP	10983.913188/2017-41	11516.723091/2018-07
2	42843.38860.200514.1.1.09-6017	Cofins - EXP	10983.913189/2017-96	

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

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

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

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

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

Documento público. Ausência de sigilo.

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

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

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

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

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

15. **Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração"**

serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

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

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

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

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

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

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

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

Igualmente foram apresentadas as seguintes comprovações:

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

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

3.2. Fretes

Conforme decisão recorrida, foram glosados os valores contabilizados em contas que denotam não se tratar de fretes de insumos e nem de fretes de venda de mercadorias, tais como fretes entre as unidades da empresa (fretes de distribuição, que não se confundem com fretes de venda), fretes de tratamento de resíduos, fretes de bens de uso permanente, ajuda de custo em transferência, programa de valorização de funcionários, malote e correio e diversos outros.

Igualmente foram glosados os valores contabilizados como serviços de fretes em relação aos quais não foi possível identificar a aplicação do serviço, bem como as despesas com serviços de fretes dos itens sem qualquer informação de contabilização.

Argumentou a defesa que os fretes que deram origem aos créditos pleiteados se tratam daqueles diretamente relacionados às atividades da Recorrente como, por exemplo, para aquisições de bens utilizados como insumos, uma vez que a essencialidade das despesas com frete fica evidente dentro do complexo ciclo produtivo da empresa, pois os bens são produzidos em um determinado estabelecimento e, posteriormente, são remetidos a outro em caminhões refrigerados que mantém o produto na condição térmica em que foi produzido.

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

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

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

Ocorre que a questão da essencialidade e relevância do gasto para fins de aferição do direito ao crédito (decisão do STJ – RE nº 1.221.170/PR), como visto no item 3.1 deste voto, é pertinente tão somente para os gastos previstos no inciso II do art. 3º das leis, ou seja, aquisição de bens e serviços “utilizados como insumo na... produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. E somente podem ser considerados insumos bens e serviços aplicados e utilizados tão somente no processo produtivo da empresa, do qual resultará o serviço prestado ou o bem destinado à venda.

Não há, portanto, que se falar em insumo em relação a bens e serviços aplicados fora do processo de produção do bem ou da prestação do serviço objeto da atividade fim da empresa. E este é o caso dos serviços de “fretes entre as unidades da empresa (fretes de distribuição, que não se confundem com fretes de venda)”, ora em análise.

(...)

Igualmente não procede o argumento da impugnante, de que os créditos decorrentes da transferência de “produtos acabados” são legítimos por “integram o processo de venda”, sendo permitido o crédito com base no inciso IX, art. 3º, da Lei nº 10.833/03.

É que a hipótese de crédito prevista no referido inciso, como deste resta claro, se aplica no caso de o vendedor/produtor arcar com o custo do transporte de bens “na operação de venda”, ou seja, refere-se a um custo específico (crédito) vinculado a uma determinada operação de venda (receita). Não é aplicável, portanto, aos transportes dos bens produzidos pela empresa entre suas unidades (entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição ou ainda de um centro de distribuição para outro), mas do transporte de mercadoria específica, referente a uma determinada operação de venda, de uma unidade da empresa vendedora ao estabelecimento do adquirente. Sobre isso, cite-se a Solução de Divergência Cosit nº 12/2008, cuja ementa foi transcrita no relatório fiscal.

Assim, em não existindo previsão legal de tomada de crédito em relação a fretes contratados para deslocamento de insumos, produtos acabados ou em elaboração entre diferentes estabelecimentos da empresa, há que se manter a glosa.

Entendo que assiste razão à defesa:

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

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

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

O Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952, vigente na época dos fatos (2014), que aprovou o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal (Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950), posteriormente revogado pelo Decreto nº 9.013, de 29 de março de 2017, estabeleceu as normas que regulam, em todo o território nacional, a inspeção e a

fiscalização industrial e sanitária de produtos de origem animal, destinadas a preservar a inocuidade, a identidade, a qualidade e a integridade dos produtos e a saúde e os interesses do consumidor, executadas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nos estabelecimentos registrados ou relacionados no Serviço de Inspeção Federal.

Vejamos o que dispõe o Decreto em referência:

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

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

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

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

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

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

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

2. DEFINIÇÕES

Para efeito deste Regulamento, considera-se:

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

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

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

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

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

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

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

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados

à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“*água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI*”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“*veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões*”).

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

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

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

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

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

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

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

b.2) “*por imposição legal*”.

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

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “*cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto*”

ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

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

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

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

(...)

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

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

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente⁶, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

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

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

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

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

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

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

[...]

II – **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, [...]; (grifos não originais)**

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO DE PIS.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

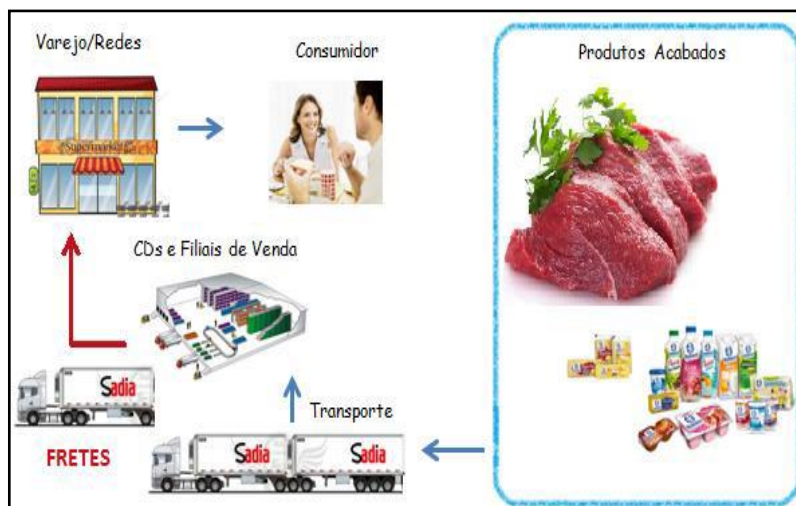
DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECEMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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

Com relação aos fretes sobre transferências de produtos acabados, assim demonstrou a defesa em razões recursais:

154. Como se verifica do TDPF, alguns dos créditos da Recorrente que foram glosados se referem às seguintes contas contábeis: (i) 510488 (“Fretes Distribuição Refrigerados Carnes”), (ii) 510536 (“Fretes Distribuição Carga Seca”), (iii) 510545 (“Fretes Distribuição RDA/RCA/RA – Lácteos Refrigerados”), (iv) 510546 (“Fretes Distribuição RDA/RCA/RA – Lácteos Secos”), (v) 510530 (“Fretes Distribuição Kit’s”), (vi) 530291 (“Fretes Distribuição”), e (vii) 510539 (“Fretes Distribuição Refrigerados Lácteos”).

155. Ocorre que, nos casos mencionados, o serviço de frete tomado pela Recorrente tem por objeto transferir o produto acabado (carnes ou lácteos, por exemplo) de seus centros de distribuição para empresas varejistas (supermercados, por exemplo), para que os produtos sejam disponibilizados ao consumidor final. Veja-se, para tanto, o esquema exemplificativo abaixo:



156. Neste caso, nota-se que o frete refrigerado é essencial/relevante para a consecução das atividades da Recorrente, eis que, sem tal serviço, o produto acabado não alcançaria o consumidor final e não manteria suas condições sanitárias e qualitativas. Deste modo, tem-se de rigor o reconhecimento ao direito creditório em favor da Recorrente.

157. Contudo, não bastasse isso, a própria Autoridade Fiscal reconheceu que a Recorrente tem direito ao crédito relativo aos “fretes distribuição refrigerados carnes”, eis que a Fiscalização se manifestou no sentido de ser permitido o creditamento de PIS/Cofins relativo aos “fretes de venda de mercadorias” (pág. 22 do TDPF).

158. Isso porque, da análise do esquema acima apresentado, verifica-se que o frete ora em discussão está diretamente relacionado à venda dos produtos, pois, sem sua inclusão na cadeia comercial, as carnes refrigeradas simplesmente não são vendidas ao consumidor final. Ou seja, está-se diante de “fretes de venda de mercadorias” cujo ônus foi suportado pelo vendedor, sendo, portanto, passíveis de creditamento de PIS/Cofins nos termos do inciso IX das Leis nº 10.833 e 10.637, conforme reconheceu a própria Autoridade Fiscal.

Considerando as regras sanitárias acima citadas, bem como a exceção prevista no **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018**, tem-se que os custos de frete de mercadorias de produtos acabados geram o direito ao crédito das contribuições, uma vez que são considerados insumos para o desenvolvimento das atividades da Contribuinte.

Observo que tais fretes são serviços intermediários e necessários, sendo possível o enquadramento como fretes em operações de vendas, considerando as necessidades específicas de armazenamento para conservar a qualidade do produto até o destino final.

Neste sentido, destaco as seguintes decisões já proferidas em processos administrativos da mesma Contribuinte, abaixo citados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

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

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

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda". **(Acórdão nº 9303-007.843 - PAF nº 11686.000378/2008-23- Relatora: Conselheira Vanessa Marini Ceconello)**

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

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

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

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

INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

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

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

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

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

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

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

no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

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

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

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

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

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, inclusive, para a formação de lote, constituem despesas na operação de venda e dão direito a créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

(Acórdão nº 9303-007.286 - PAF nº 13971.001080/2004-17- Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

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

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

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

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

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

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

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

(Acórdão nº 9303-009.715 - PAF nº 13971.720236/2009-77 - Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relatora: Conselheiro Tatiana Midori Migiyama)

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

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

3.3. Serviços de Carga/Descarga, Transbordo, Operador Logístico, Movimentação de Saída e Movimentação *Cross Docking*

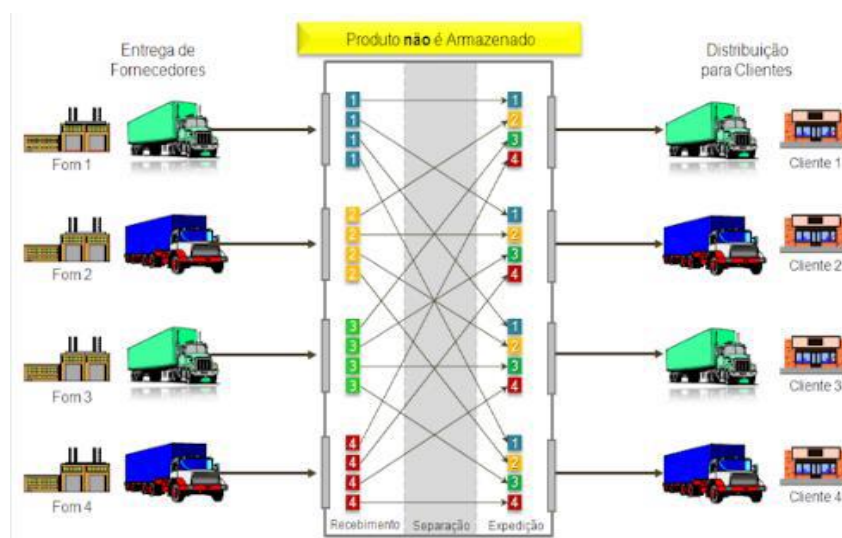
Sustenta a defesa que são insumos os serviços de carga/descarga, transbordo, operador logístico, movimentação de saída, movimentação *cross docking*, uma vez que são custos logísticos que, se ausentes, inviabilizariam a consecução das atividades da Recorrente.

Esclarece que as despesas relativas aos serviços supracitados compreendem a armazenagem de produtos, que são oriundos da industrialização de bens de origem animal e que, por consequência, devem ser devidamente acondicionados sob temperaturas adequadas, conforme exigência do Ministério da Agricultura e da ANVISA.

Observa, ainda, que os serviços de armazenagem, por seu turno, desdobram-se em outros serviços que estão diretamente vinculados àquele para assegurar o correto acondicionamento dos produtos em temperaturas adequadas e, se o caso for, em ambiente de umidade controlada. Estes desdobramentos são justamente os serviços de carga/descarga, transbordo, operador logístico, movimentação de saída e movimentação *cross docking*.

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

A operação foi ilustrada da forma abaixo:



Com isso, esclarece que, embora tais serviços integrem a cadeia comercial após o término do ciclo produtivo, ainda assim os serviços de armazenagem e seus desdobramentos (carga/descarga, transbordo, operador logístico, movimentação de saída e movimentação *cross*

docking – que foram glosados pela Autoridade Fiscal) são essenciais e relevantes à consecução das atividades da Recorrente, eis que, sem eles, seus produtos não seriam adquiridos pelo consumidor final em perfeitas condições para consumo.

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

Assiste razão à defesa.

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

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

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

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

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

Portanto, deve ser revertida a glosa sobre tais itens.

3.4. Serviços de Consultoria de Eficientização de Energia Elétrica

A Autoridade Fiscal também glosou os créditos relativos aos serviços de consultoria para eficiência de energia elétrica, considerando que tais despesas não se enquadram no conceito de insumos.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa por entender que para um bem ser considerado insumo, deve ser aplicado diretamente no processo produtivo do produto destinado à venda.

Sustenta a defesa que tal despesa se refere ao custo de energia cobrado por dia em um container que é exportado. Explica que a consultoria em referência é vinculada à produção de margarina e outras gorduras, considerando o monitoramento de energia nos contêineres antes da realização da exportação das mercadorias e, portanto, essencial e relevante, uma vez que os contêineres devem ser refrigerados, conforma determinação da ANVISA e do Ministério da Agricultura, razão pela qual o monitoramento permite a adoção de práticas sustentáveis na consecução das atividades da Recorrente.

Considerando as mesmas razões demonstradas no item anterior com relação às exigências sanitárias, entendo que igualmente deve ser revertida a glosa relacionada a tais despesas.

3.5. Outros Bens e Serviços

Em relação aos demais bens e serviços dos quais foram aproveitados créditos de PIS/Cofins (como café, lanches, vale-alimentação, telefone, eventos, estacionamento, taxa condominial, mudança de funcionários e custos administrativos), a Recorrente informa que optou pela quitação do débito exigido mediante compensação com créditos de tributos administrados pela RFB, conforme doc. 6 da Impugnação.

Assim constou no Acórdão recorrido:

Com relação aos demais bens e serviços dos quais foram aproveitados créditos de PIS/Cofins (tais como café, lanches, vale alimentação, telefone, eventos, estacionamento, taxa condominial, mudança de funcionários e custos administrativos), a impugnante não contesta a glosa de valores, limitando-se a informar que optou pela quitação do débito exigido mediante sua compensação com créditos de tributos administrados pela RFB, conforme doc. 6. Desta feita, ante a quitação do débito relativo a essa parcela do lançamento fiscal, requer que seja extinta parte do valor exigido, por conta do disposto no artigo 156, inciso II, do CTN. Sobre isso, somente cabe dizer que, nos termos do art. 138 do CTN, não se considera espontânea a denúncia, mesmo que acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Assim é que qualquer eventual pagamento ou compensação efetuada pela fiscalizada durante ou após o procedimento de fiscalização não afasta o lançamento.

De fato, não está configurado o instituto da denúncia espontânea, o qual é caracterizado pela conduta do contribuinte antecipada a qualquer ato administrativo por parte da

autoridade competente, resultando no benefício do recolhimento apenas do montante principal, acrescido de juros de mora e sem incidência da multa, na forma estabelecida pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Considerando que o recolhimento ocorreu após a lavratura do auto de infração, mantenho as respectivas glosas, devendo o valor pago ser apurado por ocasião da liquidação desta decisão.

3.6. Locação de Empilhadeiras e Veículos

Foram glosadas as despesas com aluguéis de veículos, concluindo a Fiscalização que não estão incluídos no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, conforme Solução de Consulta vinculante Cosit nº 1/2014.

Justificou a Recorrente que das 373 operações autuadas, locou empilhadeiras em 369 operações, sendo apenas 4 operações se referem à locação de veículos.

As empilhadeiras foram ilustradas em razões recursais da seguinte forma:



Sustenta a Recorrente que a empilhadeira possui, predominantemente, a função de transporte e empilhamento de cargas e mercadorias em fábricas, depósitos, armazéns etc. – ou seja, é um veículo que viabiliza o transporte da carga e seu empilhamento.

Explicou que tais empilhadeiras, por possuírem hastes de suspensão de objetos, são responsáveis, dentre outros, por movimentar os pallets carregados de mercadorias e inserir as caixas dentro dos caminhões que as transportarão.

Está correta a defesa com relação à incidência do artigo 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que permite o creditamento de gastos relativos a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica”.

Portanto, afasto a glosa sobre os créditos originados de locação de empilhadeira.

Com relação à locação de “veículos de passeio”, destinados aos vendedores dos produtos por ela fabricados, está correta a decisão recorrida ao concluir que tais despesas não se

enquadram nos critérios de relevância e essencialidade, passíveis de gerar os créditos pleiteados, motivo pelo qual mantenho a glosa sobre este item.

3.7. Produtos adquiridos com alíquota zero

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

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

Prosegue afirmando que:

214. Apesar de, no presente caso, estarmos diante de bens que, frise-se, se encontram no campo de incidência das contribuições, mas cuja alíquota é zero, e, portanto, que são aptos a gerar créditos de PIS/Cofins, caso assim não se entenda, deve-se estender as conclusões supra – isto é, que somente não haverá direito a crédito os bens ou serviços isentos quando estes forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços igualmente não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições – às hipóteses de alíquota zero.

215. Isso porque a natureza da isenção se assemelha a da alíquota zero, exhaustivamente explicada acima: há a incidência da norma e, em face da mitigação de algum dos aspectos que compõe a regra matriz de incidência, não há crédito tributário a se pagar.

(...)

219. Frise-se, ainda, que a pretensão da Fiscalização em não conceder o crédito em tela fere o próprio princípio da não cumulatividade das contribuições, como igualmente bem apontado pelos autores acima mencionados, ao dizer que “se a Consulente não pudesse creditar-se do insumo (input) isento, pagaria pelo seu produto (output) um PIS/COFINS de 9,25%, sem crédito! Nesse caso, não estaria nem no regime cumulativo nem no não cumulativo, mas no supercumulativo, o que além de ser um absurdo lógico-deôntico, caracterizaria confisco, vez que esse tipo de tributação não encontra previsão em lei”¹⁶.

220. Por todo o exposto, verifica-se que não merece prosperar o entendimento trazido pela Fiscalização, tendo em vista que o fato de tais insumos estarem sujeitos à alíquota zero não significa dizer, em nenhuma hipótese, que o dito insumo não está sujeito à incidência de PIS/Cofins, tal como explicita a primeira parte do mencionado dispositivo legal. *Ad argumentandum tantum*, caso assim não se entenda, é possível afirmar que o tratamento fiscal do instituto da alíquota

zero se confunde com o da isenção, devendo, portanto, aquele instituto estar sujeito à exceção que este comporta.

Sem razão.

Vejamos o que consta do dispositivo legal:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Por tais razões, mantenho a decisão recorrida neste ponto.

3.8. Do Crédito Presumido

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

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

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

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

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

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

I - animais vivos classificados nas posições 01.02 e 01.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, **vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM;** (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) [Vigente a partir de 10/07/2013]

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

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

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

Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados nas posições 01.02 e 01.04 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) [Vigente a partir de 10/07/2013]

[...]

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 50% (cinquenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

[...]

Art. 34. A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, que adquirir para industrialização ou revenda mercadorias com a suspensão do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no inciso II do art. 32, poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, determinado mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições, de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput deste artigo nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso II do caput do art. 32 desta Lei. (destacamos)

[...]

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

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

(...)

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

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

Também analisando este crédito presumido à luz da IN RFB nº 977/2009, previsto em seu art. 6º, conclui-se que a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, que estabelece que a apropriação do crédito

presumido “é vedada às pessoas jurídicas de que trata o inciso II do caput do art. 3º”, as que industrializam bois vivos ou carnes de bovinos, situação esta pública e notória.

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

Ainda, a contribuinte foi intimada pela Intimação SEORT/EAC2 nº 2017/525, item 17 (fl. 98 e seguintes):

(...)

Em resumo, todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.058/2009 e IN RFB 977/2009 devem ser estornados porque ou havia suspensão na sua aquisição(obrigatória), conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes, ou tratava-se de bem sujeito a alíquota zero por força das alterações introduzidas na Lei nº 10.925/2004 pela MP 609/2013 ou pela Lei 12.839/2013. Por outro lado, o crédito presumido **não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do citado crédito conforme demonstrado acima.**

Assim, para efetivar as alterações decorrentes da glosa dos créditos relativas à aquisição de bens tratados na IN RFB nº 977/2009, foi alterada a linha 28 Ajustes Negativos de Créditos para incluir o estorno do crédito em tela, conforme item IV.III.5.4. adiante.

Assim concluiu a DRJ de origem:

Inicialmente, ao contrário do que pretende a contribuinte, no escopo da questão que aqui se trata, não há que se confundir a exoneração do contribuinte da obrigação de pagar o crédito tributário com a redução a zero da alíquota incidente sobre certos produtos. Não se pode negar que a isenção e a alíquota zero (assim como a imunidade e a não incidência) são institutos que, para o contribuinte, possuem o mesmo efeito: não pagamento de tributo. Contudo, a semelhança para por aí; em verdade, possuem inúmeras distinções entre esses institutos, tanto práticas como teóricas. Destarte, os institutos fiscais que, de uma forma ou de outra, livram o contribuinte do pagamento de tributos estão previstos em leis específicas e possuem critérios, condições e características próprias e distintas, conforme a feição pretendida pelo legislador.

O crédito de que ora se trata é o apurado nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, artigo que estabelece as operações que geram crédito (dentre as quais as aquisições de bens destinados à revenda e de insumos) e, através do §2º, veda expressamente a tomada de crédito a partir da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Todavia, excepcionalmente, para os casos de aquisição de bens e serviços isentos, e somente neste caso, as leis preveem que tal vedação somente se aplica ante a condição de os bens adquiridos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pelas contribuições; ficando, portanto, assegurado o direito ao crédito em relação a aquisição de bens ou serviços isentos nos caso de estes serem revendidos ou aplicados em produtos ou serviços de cujas vendas resulte pagamento de contribuição.

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

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

Por sua vez, argumentou a defesa que a vedação à tomada de créditos presumidos decorre somente da aquisição de produtos que serão utilizados em processos industriais para a formação de bens que serão vendidos no mercado interno com suspensão da incidência das contribuições. A venda de bens para o mercado externo – caso da Recorrente – não está sujeita à restrição em questão, inclusive, por razões extrafiscais: o legislador visa estimular a indústria exportadora.

Afirma que apesar de a receita da exportação de bens não estar sujeita à incidência de PIS/Cofins por força de regra constitucional que as imuniza, não há qualquer vedação à tomada dos créditos presumidos em operações relacionadas às exportações, pois as vedações supostamente apontadas pela Autoridade Fiscal dizem respeito tão somente a vendas no mercado interno. Não são aplicáveis, portanto, às exportações. E no presente caso apurou-se créditos apenas sobre os bens destinados à exportação.

Entendo que assiste razão à Autoridade Fiscal.

Conforme o § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009, é vedada a apuração do crédito presumido previsto no caput desse artigo para aquisições realizadas por pessoas jurídicas descritas no inciso II do caput do art. 32, ou seja, aquelas que revendem ou industrializam bens classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 (animais vivos da espécie bovina e carnes bovinas).

Da mesma forma, o § 1º do art. 56 da Lei nº 12.350/2010 proíbe a apuração do crédito presumido previsto no caput desse artigo para aquisições feitas por pessoas jurídicas mencionadas no inciso IV do caput do art. 54, que revendem ou industrializam bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 (animais vivos da espécie suína e aves).

Com isso, não procede a alegação do Recorrente de que a glosa dos créditos decorreu de um suposto entendimento equivocado do Fisco, que teria negado o benefício devido à venda de bovinos vivos. Do mesmo modo, não se sustenta a justificativa de que possuía “absoluto conhecimento de que a vedação legal alcança apenas operações em que a aquisição do boi vivo não se configura como insumo” e que, por isso, “apropriou apenas o crédito presumido proporcional sobre os bois vivos adquiridos que, de fato, configuraram como insumo”.

O Relatório Fiscal evidencia que tanto a Lei nº 12.058/2009 quanto a Lei nº 12.350/2010 impõem vedações expressas à apuração do crédito presumido, seja para revenda, seja para utilização como insumo de animais e aves vivos. O art. 32, inciso II, da Lei nº 12.058/2009 e o art. 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2010 determinam a suspensão da incidência das contribuições sobre as receitas de revenda e industrialização desses produtos.

Além disso, as aquisições desses animais vivos para revenda ou industrialização também ocorrem com suspensão das contribuições, conforme estabelecem o art. 32, inciso I, da Lei nº 12.058/2009 e o art. 54, inciso III, da Lei nº 12.350/2010. As vedações impostas encontram respaldo no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Recorrente argumenta que os dispositivos legais utilizados como fundamento para a glosa — art. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009; art. 32, mencionado nesse parágrafo; art. 56, § 1º, e art. 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2010 — permitem a apuração do crédito presumido sobre bens adquiridos com suspensão das contribuições, desde que a saída desses bens não esteja sujeita à mesma suspensão. No entanto, a glosa não decorreu dessa circunstância, mas sim da aplicação das restrições expressamente previstas na legislação.

Com efeito, uma pessoa jurídica tributada pelo lucro real que adquire mercadorias com suspensão do pagamento da contribuição para industrialização ou revenda tem direito ao crédito presumido, desde que a receita bruta da venda no mercado interno não esteja igualmente sujeita à suspensão. No entanto, conforme demonstrado no Relatório Fiscal, as glosas decorreram da incidência das vedações legais aplicáveis ao caso concreto, e não da forma de apuração do crédito.

Portanto, a DRJ de origem está correta ao afirmar que a glosa decorre da inexistência do direito ao crédito presumido em razão das vedações legais vigentes, motivo pelo qual deve ser mantida nesse ponto.

3.9. Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado

Foram glosados os créditos relativos a bens do ativo imobilizado, concluindo a Fiscalização que a Contribuinte **(i)** incorporou bens em data anterior a 01.05.2004 e, por conta disso, a depreciação contrariaria o artigo 31 da Lei nº 10.865/04, e **(ii)** incorporou bens após o término de cada mês do trimestre e, por conta disso, seria vedada a depreciação naquele período.

3.9.1. Incorporação de bens em data anterior a 01.05.2004

A defesa argumentou que o “fato gerador” dos créditos escriturais de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, conforme o artigo 3º, inciso VI, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ocorre no mês em que são apurados os encargos de depreciação e amortização, independentemente do momento de aquisição do bem depreciado. No entanto, alega que o artigo 31 da Lei nº 10.865/04, que instituiu a vedação para tais créditos, foi declarado inconstitucional pelo Poder Judiciário no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.70.00.000594-0/PR.

Esclarece a Recorrente que não está solicitando que a Administração Fiscal declare a inconstitucionalidade desse diploma legal, mas sim que os Órgãos Julgadores Administrativos (DRJ e CARF) apliquem o entendimento já estabelecido pelo Poder Judiciário. Especificamente, pede que seja permitido o aproveitamento dos créditos de depreciação de bens adquiridos antes de 01/05/2004, conforme o entendimento judicial.

No julgamento do RE 599.316, submetido ao regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucional o art. 31, caput, da Lei nº 10.865/2004.

Em julgamento ao Tema 244, foi negado provimento ao recurso extraordinário, sendo fixada a seguinte tese:

Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

Como observado pela defesa, considerando que os encargos de depreciação e amortização foram incorridos após 30.04.2004, deve ser reconhecido o direito creditório neste ponto.

3.9.2. Incorporação de bens após o término de cada mês do trimestre

Argumenta a Recorrente que, ainda que se entenda que houve a incorporação de bens após o término de cada mês do trimestre, é imperioso reconhecer a total ausência de prejuízo ao Erário, uma vez que, no presente caso, ainda que, *ad argumentandum*, tenha havido um erro de inobservância do regime de competência, tal erro acarretou tão somente uma antecipação de créditos, isto é, foi recolhido o tributo em valor inferior em determinado período, mas, em momento posterior, o valor foi destinado aos cofres públicos.

Afirma que ante a evidência da procedência do direito creditório, oriundo da depreciação de bens do ativo imobilizado, é inconteste que haja o aproveitamento desses créditos, o que acarreta necessariamente na homologação das declarações de compensação.

Está correta a decisão recorrida ao observar que, considerando o princípio da legalidade, os argumentos da interessada não afastam a glosa, uma vez que o inciso III do §1º do

art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003¹ tem por previsão que o crédito em referência há que ser determinado sobre encargos de depreciação incorridos no mês.

3.10. Da Classificação Fiscal

3.10.1. Carne *in natura*

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

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

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

Observo que a Requerente apresentou com o Recurso Voluntário um Laudo Técnico sobre as operações relativas às Linhas de Produção de sua atividade, especificando o ciclo de produção sobre os frangos, industrializados (presunto, linguiças frescas e cozidas, salsicha, mortadela, empanados, bacon, peito de peru), bem como com relação ao leite e derivados (manteiga, chocomilk, iogurtes), margarinas, perus, pratos prontos, rações, sobremesas, suínos, tortas salgadas, e normas sanitárias e demais exigências do Serviço de Inspeção Federal.

Cumprido destacar que a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM), na Regra Geral Complementar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das

¹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

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

Aduanas (OMA), nos ditames do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh)².

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

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

REGRA 1

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

NOTA EXPLICATIVA

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

² Art. 2º - In RFB nº 2057/2021

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

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

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

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

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

- 1) **Transformados** em enchidos de qualquer espécie.
- 2) **Cozidos por quaisquer processos:** a água ou ao vapor, grelhados, fritos ou assados, **com exceção**, porém, dos peixes defumados, que podem ter sido cozidos antes ou durante a defumação (**posição 03.05**), dos crustáceos simplesmente cozidos em água ou vapor, mas que conservem ainda a casca (**posição 03.06**) e das farinhas, pós e *pellets*, obtidos a partir de peixes, crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, cozidos (**posições 03.05, 03.06 e 03.07**, respectivamente).
- 3) **Preparados ou conservados**, na forma de extratos, sucos ou em vinha-d'alhos, preparados a partir de ovos de peixe tais como o caviar e seus sucedâneos, simplesmente revestidos de pasta ou de pão ralado (panados), trufados, temperados (por exemplo, com sal e pimenta), etc.
- 4) **Finamente homogeneizados**, apenas com produtos do presente Capítulo (carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos, preparados ou conservados). Estas preparações homogeneizadas podem conter uma pequena quantidade de fragmentos visíveis de carne, peixe etc., bem como uma pequena quantidade de ingredientes para tempero, conservação ou outros fins. A homogeneização propriamente dita não é suficiente

para tornar um produto uma preparação do Capítulo 16. (sem destaques no texto original)

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

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

NCM	DESCRIÇÃO
0202-30-00	<p>Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p>Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p>Posição 0202 - Carnes de animais da espécie bovina, congeladas³</p> <p>Subposição 0202.30.00 - Desossadas</p>
0203-29-00	<p>Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p>Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p>Posição 0203 - Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas.</p> <p>Subposição 0203.29.00 – Congeladas; Outras.</p>
0207.1200	<p>Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p>Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p>Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p>Subposição 0207.1200 - Não cortadas em pedaços, congeladas.</p>
0207.1400	<p>Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p>Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p>Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis,</p>

³ **Posição 0202** - Compreende as carnes congeladas dos animais da espécie bovina, domésticos ou selvagens, incluídos na posição 01.02.

	frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05. Subposição 0207.1400 - Pedacos e miudezas, congelados.
0207.2500	Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05. Subposição 0207.2500 - Não cortadas em pedaços, congeladas
0207.2700	Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05. Subposição 0207.2700 - Pedacos e miudezas, congelados.

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

Capítulo 2

Carnes e miudezas, comestíveis

Nota.

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

CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo compreende as carnes em carcaças (isto é, o corpo do animal com ou sem cabeça), em meias-carcaças (uma carcaça cortada em duas no sentido do comprimento), em quartos, **em peças, etc., as miudezas e as farinhas e pós de carne ou de miudezas de quaisquer animais** (exceto peixes, crustáceos,

moluscos e outros invertebrados aquáticos do Capítulo 3), próprios para a alimentação humana.

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

02.02 - Carnes de animais da espécie bovina, congeladas.

0202.10 - Carcaças e meias-carcaças

0202.20 - Outras peças não desossadas

0202.30 - Desossadas

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

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

0203.1 - Frescas ou refrigeradas:

0203.11 -- Carcaças e meias-carcaças

0203.12 -- Pernas, pás e respectivos pedaços, não desossados

0203.19 -- Outras

0203.2 - Congeladas:

0203.21 -- Carcaças e meias-carcaças

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

0203.29 -- Outras

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

(...)

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

0207.1 - De galos ou de galinhas:

0207.11 -- Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas

0207.12 -- Não cortadas em pedaços, congeladas

0207.13 -- Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados

0207.14 -- Pedaços e miudezas, congelados

0207.2 - De peruas ou de perus:

0207.24 -- Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas

0207.25 -- Não cortadas em pedaços, congeladas

0207.26 -- Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados

0207.27 -- Pedaços e miudezas, congelados

0207.3 - De patos, de gansos ou de galinhas-d'angola (pintadas*):

0207.32 -- Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas

0207.33 -- Não cortadas em pedaços, congeladas

0207.34 -- Fígados gordos ("foies gras"), frescos ou refrigerados

0207.35 -- Outras, frescas ou refrigeradas

0207.36 -- Outras, congeladas

Em análise ao **RELATÓRIO EXPLICATIVO DAS OPERAÇÕES RELATIVAS ÀS LINHAS DE PRODUÇÃO DA BRF S.A.**, emitido pela **Tyno Consultoria**, bem como à Descrição do Processo Produtivo apresentada durante o procedimento fiscal⁴, é possível verificar que o produto analisado não passou por processo de cozimento, na forma indicada para a Posição 16.02, o que afasta o Capítulo 16 sobre os itens em análise.

Vejamos o processo industrial ocorrido sobre os frangos após a sangria (ITEM 1.2.4 do Relatório Tyno Consultoria):

1.2.4. Sangria

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

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

(...)

1.2.5. Escaldagem

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

(...)

1.2.6. Depenagem

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

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

(...)

⁴ Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável - DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO – e-Fls. 121

1.2.7. Evisceração

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

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

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

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

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

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

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

(...)

1.2.8. Resfriamento

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

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

(...)

1.2.9. Corte e desossa

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

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

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

(...)

1.2.10. Embalagem primária

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

(...)

1.2.11. Embalagem secundária

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

(...)

1.2.12. Congelamento

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

(...)

1.2.13. Estocagem

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

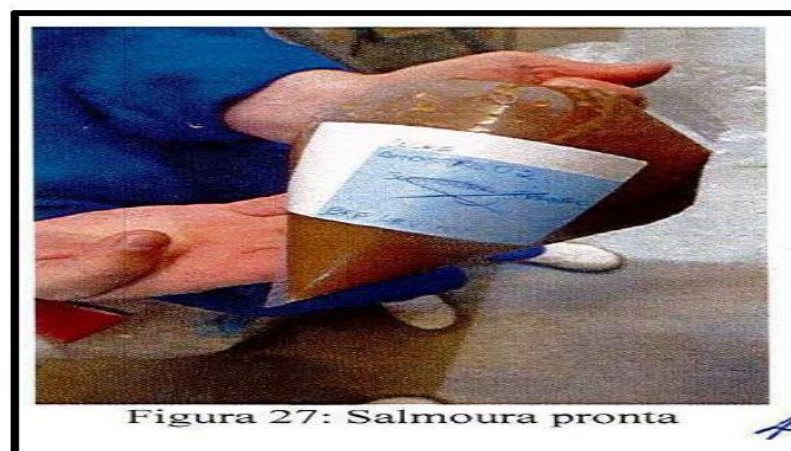
(...)

1.2.14. Expedição

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

Cumpra igualmente observar que em outros processos da mesma Contribuinte e sobre a mesma matéria, a exemplo do PAF nº 11516.723091/2018-07, igualmente julgado nesta sessão, foram apresentados Relatórios Técnicos emitidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT).

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



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

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

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

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

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

Tabela 3: Teor em base seca (%)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ou seja, igualmente concluiu o INT que o produto analisado não passou por processo de cozimento, o que afasta o Capítulo 16 sobre os itens em análise.

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

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

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

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código TIPI: 1602.50.00

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

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

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

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias**EMENTA: Código TIPI: 1602.50.00**

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

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI 1 (texto da posição 16.02) e 6 (texto da subposição 1602.50) da Tipi aprovada pelo Decreto nº7.660, de 2011. (sem destaque no texto original)

➤ **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98.170, DE 31 DE AGOSTO DE 2022:**

Assunto: Classificação de Mercadorias**Código NCM: 1602.50.00**

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

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

➤ **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98.304, DE 08 DE DEZEMBRO DE 2022:**

Assunto: Classificação de Mercadorias**Código NCM: 1602.50.00**

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

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

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

Vejamos as seguinte Soluções de Consultas referentes ao mesmo Código NCM:**➤ SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98.093, DE 18 DE ABRIL DE 2018:****ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS****Código NCM: 1602.49.00**

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

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

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

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

Nota 1 do Capítulo 16.

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

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

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

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

10. Desta forma, a pele de suíno salgada e frita objeto da presente consulta se classifica, por aplicação da RGI/SH 1, na posição 16.02 cujo texto é: *Outras*

preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue. E esta posição apresenta os seguintes desdobramentos em nível de subposições.

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

1602.10.00 - Preparações homogeneizadas

1602.20.00 - De fígados de quaisquer animais

1602.3 - De aves da posição 01.05:

1602.31.00 -- De peruas e de perus

1602.32 -- De aves da espécie Gallus domesticus

1602.39.00 -- Outras

1602.4 - Da espécie suína:

1602.41.00 -- Pernas e respectivos pedaços

1602.42.00 -- Pás e respectivos pedaços

1602.49.00 -- Outras, incluindo as misturas

1602.50.00 - Da espécie bovina

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

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

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

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

3.10.2. Do Kit Felicidade (CHESTER) Perdigão

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

REGRA 5

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

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

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

NOTA EXPLICATIVA

REGRA 5 a)

(Estojo 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 confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

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

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

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

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

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

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

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

REGRA 5 b)

(Embalagens)

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPI - Mercadoria

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

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

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

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

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

3.10.3. Do Pão de queijo e Coxinha de Frango

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

V.4 DOS PRODUTOS INFORMADOS COM NCM 1902

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Preliminarmente cabe enfatizar que **a posição 1902 refere-se a massas alimentícias**, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, **tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravióli, calzone e canelone; cuscuz, mesmo preparado**. No entanto, o contribuinte informou nessa posição diversos outros itens, conforme relacionamos a seguir:

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

(...)

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

(...)

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código Tipi: 1901.20.00

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

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

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

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

Dispositivos Legais: Decreto 97.409 de 23/12/88. Decreto nº 435, de 27/01/1992. Decreto nº 7.660, de 23/12/2011, publicado no DOU de 26/12/2011. RGI-1ª (texto da posição 19.01) e RGI - 6ª (texto da subposição 1901.20) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH da posição 19.01. IN SRF nº 697, de

15/12/2006. IN RFB nº 807, de 11/01/2008. IN RFB nº 1.072, de 30/09/2010. IN RFB nº 1.202, de 19/10/2011. IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012.”

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

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: **Código NCM: 1901.20.00 Mercadoria: Pão de queijo cru, congelado**, moldado em porções de 25 g, à base de polvilho azedo, contendo ovos, manteiga e/ou margarina, óleo, leite em pó, soro de leite em pó, queijo, sal e água, acondicionado em embalagem plástica de 400g. DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI/SH 1 (texto da posição 19.01) e RGI/SH 6 (texto da subposição 1901.20), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex n.º 94, de 2011, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 2011.”

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

Contribuinte:

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

1902.11.00 - Que contenham ovos

Receita Federal:

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

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

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

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

1905.10.00 - Pão denominado knäckebröt

1905.20 - Pão de especiarias

1905.20.10 – Panetone

1905.20.90 – Outros

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

1905.40.00 - Torradas, pão torrado e produtos semelhantes torrados

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

Capítulo 19

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

Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende:

- a) Com exclusão dos produtos recheados da posição 19.02, as preparações alimentícias que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, de carne, de miudezas, de sangue, de peixes ou crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16);
- b) Os produtos à base de farinhas, amidos ou féculas (biscoitos, etc.), especialmente preparados para alimentação de animais (posição 23.09);
- c) Os medicamentos e outros produtos do Capítulo 30.

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

- a) “Grumos”, os grumos de cereais do Capítulo 11;
- b) “Farinhas e sêmolas”:

- 1) As farinhas e sêmolas de cereais do Capítulo 11;
- 2) As farinhas, sêmolas e pós de origem vegetal, de qualquer Capítulo, exceto as farinhas, sêmolas e pós, de produtos hortícolas secos (posição 07.12), de batata (posição 11.05) ou de legumes de vagem secos (posição 11.06).

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

4.- Na aceção da posição 19.04, a expressão “preparados de outro modo” significa que os cereais sofreram tratamento ou preparo mais adiantados do que os previstos nas posições ou nas Notas dos Capítulos 10 e 11.

Vejamos o que consta das NESH deste capítulo:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo abrange um conjunto de produtos que têm, em geral, o caráter de preparações alimentícias, obtidas quer diretamente a partir dos cereais do Capítulo 10, quer a partir de produtos do Capítulo 11 ou **a partir de farinhas, sêmolas** ou pós alimentícios de origem vegetal de outros Capítulos (farinhas, grumos e sêmolas de cereais, amidos, féculas, farinhas, sêmolas e pós de fruta ou de produtos hortícolas), ou, ainda, a partir de produtos das posições 04.01 a 04.04. **Inclui, também, os produtos de pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos,** mesmo que na sua composição não entrem farinha, amido, fécula nem outros produtos provenientes dos cereais.

(...)

19.01

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

1901.10 - Preparações para alimentação de lactentes e crianças de tenra idade, acondicionadas para venda a retalho

1901.20 - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05

1901.90 – Outros

I. Extratos de malte.

(...)

II. Preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

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, fruta ou outras substâncias destinadas a aumentar-lhes as propriedades dietéticas, ou cacau desde que neste último caso, o teor em peso de cacau seja inferior a 40% calculado sobre uma base totalmente desengordurada (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).

(...)

As preparações da presente posição podem ser líquidas, em pó, em grânulos, em pasta ou apresentar-se sob qualquer outra forma sólida, como fitas e discos.

(...)

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

(...)

As massas alimentícias da presente posição são produtos não fermentados, fabricados com sêmolos ou farinhas de trigo, milho, arroz, batata, etc.

Estas sêmolos ou farinhas (ou mistura de ambas) são, em primeiro lugar, misturadas com água e depois amassadas de forma a obter-se uma pasta, na qual

se podem incorporar outros ingredientes (por exemplo: produtos hortícolas finamente picados, sucos ou purês de produtos hortícolas, ovos, leite, glúten, diástases, vitaminas, corantes e aromatizantes).

A massa, em seguida, é trabalhada (por exemplo, por passagem à fiação e corte; laminagem e recorte; compressão; moldagem ou aglomeração em tambores rotativos) **no intuito de se obterem formas específicas e predeterminadas** (por exemplo, tubos, fitas, filamentos, conchas, pérolas, grânulos, estrelas, cotovelos e letras). No decurso desse trabalho, pode adicionar-se uma pequena quantidade de óleo. **Em geral, a essas formas corresponde o nome do produto acabado (por exemplo, macarrão, talharim, espagete, aletria).**

Para facilidade de transporte, de armazenagem e de conservação, em geral, estes produtos são dessecados antes da comercialização. Quando secos, tornam-se quebradiços. Esta posição compreende também os produtos frescos (isto é úmidos ou por secar) e os produtos congelados, por exemplo, os nhoques frescos e os raviolos congelados.

As massas alimentícias desta posição podem ser cozidas, recheadas de carne, peixe, queijo ou de outras substâncias em qualquer proporção, ou preparadas de outra forma (apresentadas como pratos preparados, que contenham outros ingredientes, tais como produtos hortícolas, molho, carne). O cozimento tem por objetivo amolecer as massas, conservando-lhes a forma original.

As massas recheadas podem ser inteiramente fechadas (por exemplo, raviolos), abertas nas extremidades (por exemplo, canelones) ou, ainda, apresentar-se em camadas sobrepostas, tal como a lasanha.

Esta posição abrange também o “couscous”, que é uma sêmola tratada termicamente. O “couscous” desta posição pode ser cozido ou preparado de outra forma (com carne, produtos hortícolas e outros ingredientes, tal como o prato completo que leva o mesmo nome).

(...)

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

(...)

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

Nesta posição estão compreendidos todos os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos; os ingredientes mais vulgarmente utilizados são as farinhas de cereais, a levedura e **o sal, embora possam conter igualmente outros ingredientes, tais como:** glúten, **fécula,** farinhas de leguminosas, extrato de malte, **leite,** determinadas sementes como a da papoula, cominho, anis (erva-doce), açúcar, mel, **ovos, gorduras, queijos,** fruta, cacau em qualquer proporção, carne, peixe, etc., e ainda os produtos designados por “melhoradores de panificação”.

Estes últimos destinam-se, principalmente, a facilitar a manipulação da massa, a acelerar a sua fermentação, a melhorar as características ou a apresentação dos

produtos e a prolongar a duração da sua conservação. Os produtos da presente posição podem também ser obtidos a partir de uma massa à base de farinha, sêmola ou pó de batata.

Encontram-se compreendidos na presente posição:

1) O pão comum que, frequentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal.

2) O pão de glúten para diabéticos.

3) O pão ázimo ou matzo, fabricado sem fermento.

4) O pão crocante denominado Knäckebröt, que é um pão crocante, seco, apresentando-se, em geral, em placas delgadas de forma quadrada, retangular ou redonda, cuja superfície se apresenta com vários e pequenos orifícios. O knäckebröt é feito com uma massa à base de farinha (mesmo inteira), de sêmola ou de grãos de centeio, cevada, aveia ou de trigo, fermentada com leveduras, massa azeda ou outro tipo de fermento, ou ainda por aeração (insuflação*). O teor de água do produto não excede 10% em peso.

5) As torradas (tostas), o pão torrado e produtos semelhantes, torrados, mesmo em fatias ou ralados, que contenham ou não manteiga ou outras gorduras, açúcar, ovos ou outras substâncias nutritivas.

6) O pão de especiarias, que é um produto poroso, geralmente de consistência elástica, feito de farinha de centeio ou de trigo, edulcorante (por exemplo, mel, glicose, açúcar invertido ou melaço purificado), especiarias ou aromatizantes, que contenham, por vezes, também, gema de ovos ou fruta. Determinados tipos de pão de especiarias apresentam-se recobertos de chocolate ou de uma cobertura cristalizada, obtida a partir de preparações de gorduras e cacau. Outros tipos de pão de especiarias podem conter açúcar ou ainda apresentarem-se recobertos de açúcar.

A partir das NESH do capítulo, pode-se concluir que não assiste razão ao Recorrente. O “pão de queijo” congelado, tal qual é por este produzido, tem clara afinidade com os produtos exemplificativos da posição 19.05, acima listados. O pão de queijo é um produto de padaria, assim como as demais variedades de pães citados, fato que pode ser comprovado pelos seus ingredientes e modo de preparo.

Verifiquei a receita do pão de queijo tradicional em alguns sites especializados, obtendo os seguintes resultados:

i) <https://fornodeminas.com.br/produto/pao-de-queijo-tradicional/>

INGREDIENTES: Polvilho, água, queijo, ovo integral pasteurizado, fécula de mandioca, óleo de soja, leite em pó integral, creme de leite, sal e soro de leite em pó.

ii) <https://anamariabraga.globo.com/receita/pao-de-queijo-tradicional/>

INGREDIENTES: 600 ml de água, 1 e 1/2 xícara (chá) de óleo, 1 e 1/2 xícara (chá) de leite, 1 colher (sopa) cheia de sal, 1 kg de polvilho azedo, 6 ovos e 150 g de parmesão ralado.

O polvilho é outro nome de **fécula de mandioca**, conforme pesquisa no link <https://pt.wikipedia.org/wiki/Polvilho>:

O polvilho, também chamado de fécula de mandioca, carimã ou goma, é o amido da mandioca.

O polvilho azedo é um tipo modificado por processo de fermentação e secagem solar, apresentando características bem diversas do polvilho doce. É utilizado para diversos fins culinários, como o preparo da massa para o pão-de-queijo, bolinho típico de Goiás, de São Paulo, do Paraná, do Mato Grosso do Sul e até mesmo de Minas Gerais, e para a pamonha de carimã. Principal produtora é a cidade de Conceição dos Ouros, sul de Minas Gerais.

Através do link <https://paladar.estadao.com.br/noticias/receita,como-fazer-o-pao-de-queijo-perfeito,10000007904>, verifiquei a função dos ingredientes:

A função de cada ingrediente

- Polvilho | Os pães de polvilho azedo **crecem um pouco mais** e, quando esfriam, ficam mais secos. Os que levam polvilho doce são mais uniformes e densos.
- Queijo | Se for fresco, terá mais água, vai dar um pão mais pesado. Se for muito gorduroso, também. Quanto mais curado, melhor. Queijo bem duro, de ralar, é bom para pão de queijo.
- Gordura | **Altera a textura da massa**. Mais gordura deixa o pão mais macio. Gordura demais deixa o pão pesado. **Pode ser óleo, manteiga e banha**.
- Leite/água | A água e/ou o leite faz que o amido do polvilho inche e gelatinize – deixando a massa elástica. Com leite, ela fica mais pegajosa e mas difícil de modelar.
- Sal | Sua função é só mesmo dar gosto. A depender do queijo, ele pode ser dispensado da receita, por isso cuidado ao adicionar sal à massa.
- Ovo | Interfere na textura e leveza do pão. Ajuda o polvilho a estruturar a massa e é também responsável **por reter os gases que se formam no miolo**.

Todos estes ingredientes são utilizados para fabricação de pães, conforme consta na NESH, já colacionada acima e que trago novamente em destaque:

Nesta posição estão compreendidos todos os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos; os ingredientes mais vulgarmente utilizados são as farinhas de cereais, a levedura e **o sal, embora possam conter igualmente outros ingredientes, tais como:** glúten, **fécula**, farinhas de leguminosas, extrato de malte, **leite**, determinadas sementes como a da papoula, cominho, anis (erva-doce), açúcar, mel, **ovos, gorduras, queijos**, fruta, cacau em qualquer proporção, carne, peixe, etc., e ainda os produtos designados por “melhoradores de panificação”.

Os produtos classificados na posição 19.02, defendida pelo Recorrente, possuem outra composição e modo de fabricação, conforme NESH respectiva:

As massas alimentícias da presente posição são **produtos não fermentados**, fabricados com sêmolos ou farinhas de trigo, milho, arroz, batata, etc.

Ora, como visto acima, o polvilho interfere no crescimento da massa, enquanto os ovos retêm os gases que se formam no miolo, indicando claramente um processo de fabricação através da fermentação, característico dos pães, porém ausente nas massas alimentícias da posição 19.02, como descrito acima.

Além disso, conforme consta da NESH, para facilidade de transporte, de armazenagem e de conservação, em geral, os produtos da posição 19.02 são dessecados antes da comercialização; quando secos, tornam-se quebradiços. Esta característica não existe nas misturas/pastas para a preparação do pão de queijo que foram reclassificadas, pois não são submetidas a esse processo de dessecação.

Nesse contexto, correta a classificação fiscal atribuída pela Fiscalização, qual seja, 1901.20.00 - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

V.4.2 – DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO SANDUÍCHE HAMB. E DA TORTA DE PEITO DE PERU E TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY

Alega o Recorrente que classificou os sanduíches e as tortas que comercializa no NCM 1902.2000, que corresponde a massas alimentícias recheadas. Todavia, o acórdão recorrido manteve, equivocadamente, o entendimento da Autoridade Fiscal no sentido de que os sanduíches devem ser classificados na posição 1602 e as tortas na posição 1905.

O Recurso Voluntário, neste tópico, apresenta os seguintes fundamentos:

Conforme se extrai das considerações gerais da Posição 16 da NESH, “*excluem-se deste Capítulo: a) As preparações alimentícias (com exclusão dos produtos recheados da posição 19.02), contendo mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16).*” Em outras palavras, **ressalvados os produtos da posição 1902, que são os produtos da Recorrente, as demais preparações alimentícias com carne enquadram-se no capítulo 16.**

Verifica-se, ainda, que o capítulo da posição 16 abrange igualmente as preparações alimentícias compostas (incluídas as denominadas “refeições prontas”) contendo enchidos, carne, miudezas, sangue, peixes ou crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos associados a produtos hortícolas e massas, molhos etc., desde que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação desses produtos.

Nos produtos sanduíches e nas tortas comercializados pela Recorrente a carne e o peito de peru representam apenas parcela dos ingredientes do sanduíche, o que atrai a aplicação da classificação mais próxima da descrição apresentada pela NESH, que é o de massa alimentícia na posição 19.02. Igualmente, **a torta de iogurte com palmito e catupiry** por não se equiparar a qualquer dos produtos listados nas

demais subposições (pães, bolachas, biscoitos, waffles e torradas), **não pode ser classificada na posição 19.05, que trata exclusivamente de produtos de padaria ou pastelaria.**

Assim, **estando os sanduíches e as tortas corretamente classificados na posição 1902** da NESH, sujeitas, por conseguinte, à incidência da alíquota zero prevista no art. 1º XVIII da Lei nº 10.925/04, não há como prevalecer a exigência das contribuições ao PIS e da COFINS, devendo ser afastada a sua cobrança pelos fundamentos exarados.

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

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

i) <https://www.meudicionario.org/pastelaria>

substantivo feminino

1. ofício de pasteleiro
2. conjunto de iguaria feitos com massa de farinha recheada
3. estabelecimento onde se confeccionam e/ou vendem e consomem a mercadoria feita pelo pasteleiro (pastéis, empadas, tortas, etc)

ii) <https://edukavita.blogspot.com/2013/02/pastelaria.html>

2. Definição de pastelaria

Pastelaria refere-se ao estabelecimento onde são produzidos ou comercializados diferentes tipos de alimentos doces, como bolos, tortas, bolos, faturas e outros.

iii) <https://oquee.space/dicionario/pastelaria/>

1. Conjunto de bolos, doces ou outras iguarias doces ou salgadas feitas com massa de farinha (ex.: pastelaria doce; pastelaria salgada; a pastelaria exposta incluía bolos e salgados).
2. Arte, actividade ou ofício de confeccionar bolos, doces e outras iguarias feitas com massa de farinha (ex.: curso de pastelaria).

3. Estabelecimento de pasteleiro ou de quem faz bolos, doces e outras iguarias feitas com massa de farinha.

iv) <https://www.lexico.pt/pastelaria/>

subst. f.

1. estabelecimento onde se fazem e/ou vendem bolos: comprar bolos na pastelaria.

v) <https://michaelis.uol.com.br/palavra/ne2n1/pastelaria/>

1 Conjunto de doces e salgados preparados com massa variada, prontos para o consumo.

2 Estabelecimento onde se fazem e/ou vendem esses produtos; pasteleiro, pâtisserie.

vi) <https://www.dicio.com.br/pastelaria/>

substantivo feminino

Pasta ou massa trabalhada, ornamentada de formas diversas e assada.

[Por Extensão] Pastéis, tortas, empadas, massas cozidas em geral.

Loja, mercadoria do pasteleiro.

vii) <https://dicionario.priberam.org/pastelaria>

substantivo feminino

1. Conjunto de bolos, doces ou outras iguarias doces ou salgadas feitas com massa de farinha (ex.: pastelaria doce; pastelaria salgada; a pastelaria exposta incluía bolos e salgados).

2. Arte, atividade ou ofício de confeccionar bolos, doces e outras iguarias feitas com massa de farinha (ex.: curso de pastelaria).

3. Estabelecimento de pasteleiro ou de quem faz bolos, doces e outras iguarias feitas com massa de farinha.

4. Local onde se pode tomar uma refeição ligeira.

A NESH corrobora esse entendimento em diversas passagens, como por exemplo:

i) Considerações gerais sobre o Capítulo 20

Estão excluídos deste Capítulo:

(...)

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

ii) NESH da posição 82.15 - Colheres, garfos, conchas, escumadeiras, pás para tortas, facas especiais para peixe ou para manteiga, pinças para açúcar e artigos semelhantes.

A presente posição compreende especialmente:

(...)

4) As pás para peixe, as pás para pastelaria (para tortas, etc.), para morangos, aspargos, sorvetes, etc.

iii) NESH da posição 84.38, item I.- MÁQUINAS E APARELHOS PARA AS INDÚSTRIAS DE PANIFICAÇÃO, PASTELARIA, BOLACHAS E BISCOITOS

7) Os aparelhos de pastelaria para dosar massas ou ingredientes nas formas, para fabricação de tortas, bolos, doces, etc.

Além disso, o item 10 da NESH da posição 19.05 especifica como se compõem os chamados “produtos de pastelaria”:

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

(...)

Encontram-se compreendidos na presente posição:

(...)

10) Os produtos de pastelaria, em cuja composição entram substâncias muito variadas: farinhas, féculas, manteiga ou outras gorduras, açúcar, leite, creme-de-leite (nata*), ovos, cacau, chocolate, café, mel, fruta, licores, aguardente, albumina, queijo, carne, peixe, aromatizantes, leveduras ou outros fermentos, etc.

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

A classificação fiscal correta é justamente aquela proposta pelas autoridades fiscais, na posição 16.02, cujo texto é ***“Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue”***. A classificação exata dependeria de informações adicionais que, conforme consta do Relatório Fiscal, não foram fornecidas pelo Recorrente. Contudo, tais informações apenas poderiam alterar a classificação a nível de item, pois a classificação a nível de capítulo, posição e subposição já está definida como 1602.32. Vejamos as subdivisões existentes a nível de item e subitem:

1602.32.10	Com conteúdo de carne ou de miudezas superior ou igual a 57%, em peso, não cozidas
1602.32.20	Com conteúdo de carne ou de miudezas superior ou igual a 57%, em peso, cozidas
1602.32.30	Com conteúdo de carne ou de miudezas superior ou igual a 25% e inferior a 57%, em peso
1602.32.90	Outras

Como exemplo de quais seriam essas preparações, trago um citado na própria NESH, interpretando a aplicação da Regra 3.b):

VII) Nas diversas hipóteses, a classificação das mercadorias deve ser feita pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

(...)

Podem citar-se como exemplos de sortidos cuja classificação pode ser determinada pela aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 b):

1) a) Os sortidos constituídos por um **sanduíche composto de carne bovina, mesmo com queijo, num pequeno pão (posição 16.02)**, apresentado numa embalagem com uma porção de batatas fritas (posição 20.04):

Classificação na posição 16.02.

A Nota Complementar do Capítulo 16 esclarece o seguinte:

2.- As preparações alimentícias incluem-se no presente Capítulo, desde que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, de carne, de miudezas, de sangue, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação destes produtos. Quando essas preparações contiverem dois ou mais dos produtos acima mencionados, incluem-se na posição do Capítulo 16 correspondente ao componente predominante em peso. Estas disposições não se aplicam aos produtos recheados da posição 19.02, nem às preparações das posições 21.03 ou 21.04.

As NESH, por sua vez, trazem a seguinte orientação, nas Considerações Gerais do Capítulo 16:

O presente Capítulo abrange igualmente as preparações alimentícias compostas (incluindo as denominadas “refeições prontas”) que contenham enchidos, carne, miudezas, sangue, peixes ou crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos associados a produtos hortícolas e massas, molhos etc., **desde que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, carne,** miudezas, sangue, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, **ou de uma combinação desses produtos.** Se essas preparações contiverem dois ou mais dos produtos acima mencionados (carne e peixe, por exemplo), classificam-se na posição do Capítulo 16 correspondente ao componente predominante em peso. Em qualquer dos casos, o peso a considerar será o peso da carne, do peixe, etc. tal como se encontra na preparação e não o peso de tais produtos antes da confecção da preparação. (Convém, no entanto, notar que os produtos recheados da posição 19.02, os molhos, as preparações para molhos, os condimentos e temperos do tipo dos descritos na posição 21.03, bem como as preparações para sopas e caldos, as sopas e caldos preparados e as preparações alimentícias compostas, homogeneizadas do tipo das descritas na posição 21.04, classificam-se sempre nestas posições).

As NESH específicas para a posição 16.02, por sua vez, trazem a seguinte orientação:

Estão, entre outros, **incluídos** nesta posição:

(...)

5) **As preparações alimentícias (incluindo as “refeições prontas”) que contenham, em peso, mais de 20% de carne**, de miudezas ou de sangue (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).

Excluem-se também da presente posição:

- a) As massas alimentícias (ravioli, etc.) recheadas de carne ou miudezas (posição 19.02).
- b) As preparações para molhos, os molhos preparados, os condimentos e os temperos compostos (posição 21.03).
- c) As preparações para caldos e sopas, caldos e sopas preparados, bem como as preparações alimentícias compostas homogeneizadas (posição 21.04).

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

V.4.3 – DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA COXINHA DE FRANGO

Alega o Recorrente que classificou as coxinhas de frango que comercializa no NCM 1902.3000, que corresponde a “outras massas alimentícias”. Todavia, o acórdão recorrido manteve, equivocadamente, o entendimento da Autoridade Fiscal no sentido de que as coxinhas de frango devem ser classificadas na posição 1602.

O Recurso Voluntário, neste tópico, apresenta os seguintes fundamentos:

Da mesma forma que fundamentada para os casos do sanduíche e da torta, o frango componente das coxinhas é apenas um dos ingredientes do produto final e amolda-se corretamente na classificação de outras massas alimentícias da NCM 1902.3000.

Assim, sendo a NCM 1902.3000 a classificação mais próxima da composição do produto comercializado pela Recorrente, deve ser afastada a cobrança do PIS e da COFINS, uma vez que tais produtos sujeitam-se a incidência da alíquota zero, nos termos do art. 1º, XVIII, da Lei nº 10.925/04.

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

Quanto à classificação fiscal correta, entendo que tanto pode ser aquela proposta pelas autoridades fiscais, no caso, na posição 16.02, cujo texto é “**Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue**”, quanto na posição 19.05, cujo texto é “**Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e**

biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes”.

Isso porque, em razão de tudo quanto já exposto nos tópicos antecedentes, a “coxinha de frango” é um “salgado”, produto típico de pastelaria, que pode ter recheio de carne, conforme consta da NESH:

10) **Os produtos de pastelaria, em cuja composição entram substâncias muito variadas: farinhas**, féculas, manteiga ou outras gorduras, açúcar, leite, creme-de-leite (nata*), ovos, cacau, chocolate, café, mel, fruta, licores, aguardente, albumina, **queijo, carne, peixe**, aromatizantes, leveduras ou outros fermentos, etc.

Ocorre que, na NESH dessa mesma posição, há uma orientação para que o produto seja classificado no Capítulo 16, a depender da quantidade de carne nele contida:

São excluídos desta posição:

a) **Os produtos que contenham mais de 20% em peso de enchidos, carne**, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação desses produtos (**por exemplo, preparações constituídas por carne coberta de massa**) (Capítulo 16).

As Soluções de Consulta apresentadas pelos auditores-fiscais deixam bem claro esse entendimento:

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPI: **1602.32.00**

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

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

Assim, uma “coxinha de frango com catupiry, por exemplo, provavelmente não alcançaria este percentual, e seria então classificada na posição 19.05. Não há nos autos informação sobre a composição de carne em percentual, impossibilitando uma classificação definitiva. Tal fato, contudo, não tem qualquer relevância para o presente caso, pois em qualquer das 2 posições não há previsão de alíquota zero, o que implica restar caracterizado o fato impeditivo ao direito creditório pleiteado, nos termos do art. 373, II, do CPC.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

Considerando as mesmas razões detidamente demonstradas no r. voto acima, mantenho as glosas com relação a tais itens.

3.11. Multa Regulamentar

A Fiscalização constatou que a contribuinte apresentou sua Escrituração Fiscal Digital da Contribuição - EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas. No item VI.III de seu relatório, a autoridade fiscal relata que a interessada, em sua resposta a intimação para esclarecer inconsistência verificada entre os valores totalizados das notas fiscais eletrônicas de saída e a totalização das informações prestadas na EFD-Contribuições nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2013, explicitamente concorda que está incorreta a EFD-Contribuições dos referidos meses, onde não constaram as saídas com CFOP 5105, 5117 e 5118, além de diversas outras notas fiscais.

Sustenta a defesa que não se tem a presença dos requisitos fático-jurídicos necessários para aplicação da Multa Regulamentar, pois o mero equívoco não autoriza sua imposição, conforme reconhecido no Parecer Normativo nº 03/2013.

Sustenta, ainda, com fundamento na aplicabilidade do princípio da consunção no âmbito tributário, não pode prevalecer, em uma mesma autuação, a multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo exigido e a multa regulamentar de 3% sobre os valores pretensamente omitidos ou informados equivocadamente, prevista na alínea “a” do inciso III do artigo 57 da MP nº 2.158-35/01, pois esta (multa regulamentar) se encontra absorvida por aquela (multa de ofício), por força do princípio da consunção.

Concluiu a DRJ de origem que a multa por descumprimento de obrigação acessória encontra suporte na alínea “a” do inciso III do art. 57 da Medida Provisória nº 2158-35 (com a redação dada pela Lei nº 12.873/2012), que prevê que a multa, no percentual de 3% (três por cento), deve ser aplicada sobre o valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação às quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. Neste ponto, observo que a mudança promovida pela Lei nº 12.873/2013, no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35 é clara no sentido de que a apresentação da EFD com omissões ou incorreções implica na infração e consequente multa. No mesmo sentido o Parecer Normativo COSIT nº 3, de 28 de agosto de 2015.

Concluiu, ainda, que constatado que os fatos, comprovadamente ocorridos, subsomem-se ao referido dispositivo legal, tem-se como correto o procedimento fiscal e a consequente autuação, pelo descumprimento da obrigação legal de apresentar corretamente a escrituração fiscal. Ressaltese que é fato incontroverso o equívoco na prestação das informações, conforme expressamente reconhecido pelo impugnante. Já a multa de ofício vinculada ao tributo, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é decorrente da falta de recolhimento do tributo apurado. Ou seja, ela é devida em função do descumprimento de uma obrigação principal,

passando a compor esta obrigação juntamente com o tributo, consoante §1º, do art. 113, do CTN abaixo transcrito. A sua motivação é o não recolhimento de tributo devido.

O objeto de penalização é o descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.779/99, dispositivo esse em que o legislador outorgou competência à Receita Federal para dispor sobre essas obrigações, inclusive estabelecendo forma, prazo e condição para seu cumprimento.

Deve ser aplicado o Parecer Normativo RFB nº 03/2013, que assim concluiu:

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

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

Considerando que os fatos geradores do presente litígio ocorreram no período de 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013, aplica-se a seguinte conclusão do Parecer Normativo em referência:

Fundamentos

5. A novel alteração, desta feita pelo art. 57 da Lei nº 12.783, de 2013, ao reintroduzir no art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, uma redação assemelhada à redação originária eliminando as remissões a “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”, retomou o escopo genérico do dispositivo, a fim de ser aplicado a quaisquer **situações que decorram do descumprimento de uma obrigação acessória, quando inexistir norma específica**. Também foi eliminado o texto que determinava que os prazos para a apresentação dos documentos não poderiam ser inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias da intimação, bem como foram tratadas situações que envolvam pessoas jurídicas de direito público e novo regramento de infração pautado no tipo do regime tributário aplicável ao contribuinte.

6. Dessa forma, sem prejuízo da aplicação do entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, com observância do princípio “tempus regit actum” (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - Lindb), e sem olvidar a aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, devem ser feitas as seguintes considerações em decorrência da nova redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, tendo-se em vista, ainda, a atualização de várias normas infralegais já adotadas

pela Receita Federal do Brasil, em consonância com esta mais recente alteração legal:

a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013, retomou o escopo genérico de sua redação originária, e não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas à **não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”;**

b) O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é **deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, e não mais se encontra limitado pelo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, de modo a abarcar, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital;**

b.1) Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, em nenhum momento foram revogados e, portanto, mantiveram sua vigência mesmo no período de vigência da redação dada ao art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.766, de 2012 ? conforme item 4.8. do Parecer Normativo Nº 3, de 2013 ?, o que implica (observadas as considerações do contido nos itens 4.1. a 4.7. do Parecer Normativo nº 3, de 2013) a validade, em tese, dos lançamentos efetuados com esse suporte legal no referido período;

c) Os prazos de entrega para entrega de escrituração, demonstração e arquivo digital de forma ordinária não sofreram alteração quando da vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, tampouco na redação atual;

d) O prazo previsto no § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, na redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, considerado derogado tacitamente para a apresentação de arquivo, demonstração ou escrituração digital ou para prestar esclarecimento sobre eles (na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, conforme alínea “g” do item 10 do Parecer Normativo nº 3, de 2013), não poderá ser invocado para essas mesmas situações, haja vista que a repristinação há que ser expressa (art. 2º, § 3 da Lindb), o que incorreu, na espécie;

e) Quanto às pessoas jurídicas omissas, como elas não optaram pelo regime presumido de apuração do lucro, tampouco do Simples Nacional, aplica-se a elas a multa relativa “às demais pessoas jurídicas” de que trata a alínea “b” do inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Tendo em vista que a multa regulamentar foi aplicada neste litígio sobre os valores pretensamente omitidos ou informados equivocadamente e, diante da conclusão de que tal penalidade tem por aspecto material a não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”, deve ser afastada do lançamento de ofício objeto deste litígio.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

- a) Reverter as glosas referentes às despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas e embalagens entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário;
- b) Reverter a glosa com as despesas de fretes incorridas com as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário;
- c) Reverter a glosa sobre serviços de carga/descarga, transbordo, operador logístico, movimentação de saída, movimentação *cross docking*;
- d) Reverter a glosa sobre serviços de consultoria para eficiência de energia elétrica;
- e) Reverter a glosa sobre locação de empilhadeira;
- f) Reverter a glosa em relação aos “Kit Felicidade”;
- g) Afastar a glosa sobre os encargos de depreciação e amortização ocorridos após 30.04.2004;
- h) Manter a classificação das carnes no Capítulo 02 do Sistema Harmonizado;
- i) Afastar a multa regulamentar prevista no artigo 57, III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jorge Luis Cabral**, redator designado

Redijo voto vencedor, exclusivamente a respeito da posição da relatora de reconhecer o direito aos créditos decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados e os serviços de movimentação, serviços de carga e descarga – *cross docking* e repaletização, e serviços de consultoria para eficiência de energia elétrica, nas quais restou vencida.

Peço vênia à Ilustre Relatora para discordar de sua posição sobre a possibilidade de reconhecimento dos créditos decorrentes de despesas com fretes de produtos acabados, por entender que o encerramento do processo produtivo afasta a possibilidade de reconhecimento deste tipo de despesa como insumo (inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003),

e que somente as mercadorias efetivamente vendidas (inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833), conforme passo a descrever a seguir.

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

“56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (grifo nosso)”

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

Mas a alegação da Recorrente é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)”

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há por que estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis

relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os “Custo Gerais de Fabricação” (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as “Despesas Gerais Comerciais” (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

É como voto.”(grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

De forma que entendo não caber o reconhecimento de créditos do PIS/COFINS decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Quanto ao serviço de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico e ainda os de consultoria de eficiência na utilização de energia elétrica em contêineres para a movimentação de cargas, são despesas necessárias à manipulação de cargas na

armazenagem e transporte que importam em manutenção da temperatura de conservação dos produtos.

Trata-se, portanto, da mesma situação em relação a gastos que são apropriados como insumos, mas são aplicados a produtos já acabados. No voto vencido, a ilustre relatora considera-os como essenciais ou relevantes em razão de serem objeto de normas fitossanitárias obrigatórias para a comercialização de produtos de origem animal para consumo humano.

Pois precisam ser preservados da deterioração provocada especialmente por temperaturas inapropriadas para armazenagem e transporte. No entanto, o produto já se encontra em sua apresentação final para venda ao consumidor, não lhe cabendo a caracterização dos gastos a partir desta etapa como insumos, que devem ser considerados apenas em relação aos produtos em elaboração, ainda que se possa considerar em situações específicas que a elaboração possa estender-se para além do que se espera pelo senso comum.

Mas mesmo que se considere que alguns gastos posteriores a conclusão da produção, e que são essenciais e relevantes para a disponibilização do produto para a venda, como por exemplo a elaboração de laudos determinados pela legislação aplicável, deve-se estabelecer um limite demarcatório do término da produção e que implicará no tratamento tributário adequado aos gastos que ocorrerem a partir daí, sob pena de considerar um processo produtivo que estende-se praticamente até o consumo final.

A produção a meu ver encerra-se quando o produto está na sua apresentação final para a venda, nas embalagens que lhe forem próprias a comercialização pela perspectiva do comprador, atacado ou varejo, e superadas as exigências necessárias para o seu consumo naquilo a se possa atribuir ao fabricante, UP STREAM.

As despesas e gastos de estocagem e de conservação e de serviços de consultoria para eficiência de energia elétrica, necessários à preservação da sua qualidade exigida para transporte e consumo, DOWNSTREAM, sendo estes decorrentes de obrigações legais ou de interesse do próprio fabricante para que se garanta o preço pretendido ou mesmo o interesse do comprador, não podem ser considerados mais como insumos, posto serem referentes a produtos já acabados.

Por óbvio que, em decorrência das discussões jurídicas que determinaram os critérios de essencialidade ou de relevância para o estabelecimento do conceito de insumos para fins de apuração do PIS/COFINS, no regime não cumulativo, terem estendido o que se considera a produção especialmente nos casos de produtos sujeitos ao controle fitossanitário para um momento além daquele em se poderia reconhecer o produto final em sua apresentação de venda para o consumidor a que se destina, atacado ou varejo, serem especialmente polêmicas em relação aos produtos destinados ao consumo humano, entendo que as despesas e gastos relacionadas ao downstream de qualquer indústria não podem mais ser considerados como insumos.

Assim, gastos e despesas para que produtos de papelão não se estraguem com a umidade, tanto na armazenagem como no transporte, são da mesma natureza que a refrigeração ou gastos logísticos relacionados a produtos que precisam destas providências para manterem a qualidade conseguida no final do processo produtivo e sua adequabilidade para o consumo.

Voltando à questão da refrigeração necessária à transporte ou armazenagem de produtos perecíveis acabados, podem ter créditos de PIS/COFINS na sua apuração dentro do regime não cumulativo na classificação que lhe é própria, que seriam os gastos de frete e armazenagem nas operações de venda quando lhe for aplicável. Destaco que a armazenagem e frete de produtos acabados que não possam ser atribuídos à uma operação de venda não geram direito ao crédito de PIS/COFINS, conforme já discutimos acima.

De forma que voto por manter a glosa destes três itens, conforme o dispositivo do julgamento deste processo, e acompanho a relatora nos demais.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral