



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.723333/2019-35
ACÓRDÃO	3401-014.540 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

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

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: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015

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.

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

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

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. TRIBUTAÇÃO.

Integram a base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins as receitas recebidas a título de crédito presumido de ICMS, quando não cumprido requisito legalmente previsto para sua caracterização como subvenção para investimento.

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

À ausência de previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorrido na aquisição de bens no mercado interno, o crédito apurado, no caso, decorre da técnica contábil e fiscal que integra tais despesas ao custo de aquisição do bem. Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre o gasto com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

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

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. 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 nº 10.637/2002 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. 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. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS. CRÉDITO. INEXISTENTE.

Não há 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, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

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

Somente gera direito ao crédito em relação às Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas por ocasião da saída da mercadoria a devolução de venda tributada no mercado interno.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. TRIBUTAÇÃO.

Integram a base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins as receitas recebidas a título de crédito presumido de ICMS, quando não cumprido requisito legalmente previsto para sua caracterização como subvenção para investimento.

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

À ausência de previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorridos na aquisição de bens no mercado interno, o crédito apurado decorre da técnica contábil e fiscal que integra tais despesas ao custo de aquisição do bem. Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre o gasto com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

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

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. 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 nº 10.637/2002 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. 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. 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.

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

Não há 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, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

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

Somente gera direito ao crédito em relação às Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas por ocasião da saída da mercadoria a devolução de venda tributada no mercado interno.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares e no mérito, por maioria, dar parcial provimento nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior e Laura Baptista Borges que davam provimento para afastar a multa por erro na escrituração da EFD-Contribuições. E por voto de qualidade manter a glosa dos créditos referentes a serviços de repaletização, movimentação cross docking e operações logísticas sobre produtos acabados, por não configurarem insumos segundo os critérios de essencialidade e relevância do REsp 1.221.170/PR, conforme entendimento firmado pela CSRF no Acórdão 9303-016.933 e na Súmula CARF nº 232 (vigência em 16/09/2025). Vencidos os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior, Laura Baptista Borges e Mateus Soares de Oliveira que davam provimento neste ponto.

Sala de Sessões, em 17 de março de 2026.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correa Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto [a] integral), Mateus Soares de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marco Unaian Neves de Miranda.

RELATÓRIO

Por bem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório do tribunal de piso:

Trata-se de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários da Contribuição para o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, não cumulativas, apurados no período de janeiro a março de 2015, nos valores de R\$ 5.261.379,72 e de R\$ 24.234.233,98, respectivamente, acrescidos de multa ofício de 75% e juros de mora.

O presente processo também trata do Auto de Infração lavrado 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, de 2013, no valor total de R\$ 16.571.535,55, 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 período de 01/01/2015 a 31/03/2015.

No decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária, que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados na EFD-Contribuições e o lançamento de valores de PIS/Pasep e de Cofins não considerados Quadro 1- Processos relacionados -19 trimestre-calendário de 2015 naquela escrituração e não declarados em DCTF, Do quadro “DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL” dos autos de infração consta que as infrações consistem de “CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE” (glosa de créditos sem débito de contribuição), “CRÉDITOS

DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO” e “OMISSÃO DE RECEITA”.

Todos os assuntos relacionados aos créditos e débitos do PIS/Pasep e da Cofins do período foram tratados no relatório fiscal deste Auto de Infração, que serviu como base para os Despachos Decisórios gerados, razão pela qual os processos correspondentes serão julgados em conjunto, como segue:

Quadro 1- Processos relacionados -1º trimestre-calendário de 2015

Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
02756.67287.281215.1.1.18-0584	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO PER/DCOMP	10983.915506/2019-71	11516.723333/2019-35
05301.34612.281215.1.1.19-0854	COFINS NÃO CUMULATIVA PER/DCOMP	10983.915507/2019-15	
	MULTA ISOLADA COMPENSAÇÃO INDEVIDA	10983.915506/2019-71	11516.720189/2020-19
	MULTA ISOLADA COMPENSAÇÃO INDEVIDA	10983.915507/2019-15	11516.720190/2020-43

A Autoridade fiscal informa que foram utilizadas as informações recuperadas da EFD-Contribuições foram comparadas por amostragem com a base de dados do SPED Fiscal e do SPED Notas Fiscais Eletrônicas, procedimento este permitiu a validação dos arquivos apresentados pela fiscalizada em resposta à intimação fiscal para apresentação de informações sobre o processo produtivo e os insumos utilizados.

E descreve o procedimento de verificação e identificação dos valores glosados, informando, ao final, que 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 “GLOSAS 01-trim 2015”, na planilha correspondente, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, salvo em relação às glosas de itens informados de forma consolidada nos registros C191 e C195, onde consta o número da linha na EFD-Contribuições onde foi informado o crédito glosado.

Das glosas das bases de cálculo dos créditos Passa, então, a discriminar as glosas efetuadas, como segue indicado, conforme os itens do relatório fiscal.

1) Crédito Presumido das Atividades Agroindustriais A autoridade fiscal relata que no item 21 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB (fl. 10) pediu informações sobre as aquisições enquadradas nas IN da Receita Federal do Brasil - RFB nº 977, de 2009 e IN 1.157, de 2011, devendo-se considerar as novas

disposições dadas pela IN RFB nº 1.911, de 2019, de mesma inteligência. Com base nas informações obtidas, trata das glosas como segue.

a. Créditos Presumidos da Lei nº 12.058, de 2009, e IN RFB nº 977, de 2009 (IN 1.911, de 2019)

Informa que no trimestre em tela:

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

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

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

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

Conclui que 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.

Consta, ainda que as informações prestadas pela interessada na resposta item 21 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/SRRF09/RFB, (informações sobre a compra de bois vivos e de carne, com apuração de crédito presumido) não são compatíveis com o efetivamente apurado na EFD-Contribuições, “sendo verificada importante diferença com relação ao informado para as compras de bois vivos e carne bovina” e que, assim, foi apurado o “crédito efetivo a estornar com base no que foi realmente informado na EFD-Contribuições, sendo levados em consideração os estornos já efetuados pela contribuinte, conforme informado na resposta ao item 24 da citada Intimação 066-2019”.

b. Créditos Presumidos da Lei nº 12.350, de 2010, e IN RFB nº 1.157, de 2011 (IN RFB 1.911, de 2019)

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

Em relação ao crédito presumido do **art. 6º da IN RFB nº 1.157, de 2011** (art. 526 da IN RFB nº 1.911/2019), a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: pois é notório que a contribuinte está enquadrada em pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º e no §1º do art. 56 da Lei 12.350, de 2010.

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.*

2) Análise conforme a Natureza da Base de Cálculo do Crédito a. Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01 - Aquisição de bens para revenda i. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Aliq Zero ou NT;

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

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

b. Natureza da Base de Cálculo do Crédito 02 - Aquisição de bens utilizados como insumo i. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Aliq Zero ou NT;

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

c. Natureza da Base de Cálculo do Crédito 03 - Aquisição de serviços utilizados como insumo

Foram glosados:

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

- as despesas com serviço de frete de bens cujas aquisições não dão direito a crédito, em conformidade com o parágrafo 158 e seguintes do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018;

- o crédito encontrado na EFD-Contribuições relativo a fretes vinculados a notas fiscais de entrada de importações;

d. Natureza da Base de Cálculo do Crédito 12 - Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa

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

No item IV.III.1.3 a autoridade fiscal traz demonstrativos com a consolidação dos ajustes, considerando as incorreções nos ajustes de acréscimos apontados e os valores a estornar dos créditos.

No item IV.IV, traz a apuração dos créditos a descontar após as glosas, considerando que a empresa utiliza o rateio proporcional e mantendo os percentuais utilizados na apuração do EFD-Contribuições de cada período.

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

Das omissões de receitas Omissão de receita por incorreção na classificação fiscal No item VI.I, a autoridade fiscal trata da 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 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.

A autoridade fiscal informa 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”. Com fundamento no Parecer Normativo Cosit nº 6, de 20/12/2018, publicado no DOU de 24/12/2018, afirma que “a autoridade fiscal não está vinculada às conclusões quanto a classificação fiscal de qualquer laudo ou parecer apresentado por qualquer especialista ou entidade, devendo ser levado em consideração apenas quanto a características técnicas das mercadorias analisadas”.

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 que a interessada foi intimada, - item 2 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB – a apresentar a “descrição detalhada do processo produtivo/comercial informando também os insumos utilizados em cada uma das diversas etapas com as respectivas classificações fiscais de acordo com as posições da NCM”. Mas que os arquivos apresentados não mostram a etapa de preparação da carne temperada ou a preparação e adição de temperos em geral e também não fornecem qualquer informação sobre as carnes bovinas. A autoridade fiscal acrescenta que, apesar da ausência de detalhes, as informações foram suficientes para aferir a natureza dos produtos e destaca trecho do documento acima mencionado que diz: “faz parte do custo de produção todos os insumos consumidos via lista técnica (Matéria-prima, condimentos, embalagens, temperos e etc.)”. Salienta que não há dúvida da composição das mercadorias em tela e que a questão é apenas se as carnes temperadas, com os temperos identificados pela própria contribuinte, podem ser classificadas no capítulo 02 da NCM ou não. E a partir da lista de ingredientes fornecida pela contribuinte em resposta ao item 4 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, a autoridade fiscal conclui que:

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

2) VI.I.2.1 KITS

Relata a autoridade fiscal que diversos itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como kits. Informa que os tais 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 trata de carnes, por evidente, não se classificam no capítulo 02.

Informa que todos contêm bolsas térmicas, no formato de viagem, de mão, pasta ou mochila, de tamanhos variados, mas todos reutilizáveis. 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 estavam incluídos no rol dos produtos tributados a alíquota zero. Pontua que não há dúvida da composição das mercadorias em tela, conforme lista de ingredientes informados no anexo da resposta ao item 4 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, que estes em nada se assemelham às massas da posição 1902 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 receitas auferidas a título de crédito presumido de ICMS Relata a autoridade fiscal que foi verificado nos lançamentos contábeis, bem como as Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras da empresa, que foram apurados créditos presumidos de ICMS provenientes de diversos estados brasileiros, tais como Estados de Goiás, Pernambuco, Mato Grosso e Bahia. Informa que, todavia, pela leitura dos balancetes, tal crédito não foi registrado em reserva de lucros, mas como dedução da receita operacional bruta, influenciando diretamente no resultado. Conclui que, desta forma, não tendo sido cumpridas as exigências do art. 30 da Lei nº 12.973/14, o crédito presumido do ICMS em tela deve ser tributado pelas contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Da Multa por Apresentação de EFD-Contribuições com Informações Inexatas, Incompletas ou Omitidas No item VI.III de seu relatório, a autoridade fiscal pontua que como existem notas fiscais que representaram saída de mercadorias com incorreção de classificação fiscal, também estas saídas estão incorretas na EFD-

Contribuições e que também as glosas realizadas corrigem incorreções na EFD-Contribuições apresentada.

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, de 28/08/2015, e afirma que com o advento da Lei nº 13.670/2018, é aplicável a multa do art. 12, inciso II, da Lei 8.218, de 1991 para o caso da escrituração com informações inexatas, omitidas ou incompletas. No próprio relatório, a autoridade fiscal junta quadro demonstrativo da base de cálculo e da multa apurada por incorreção da EFD-Contribuições.

Da impugnação

As razões de contestação seguem listadas conforme os itens da impugnação.

Da preliminarmente de nulidade

Item “II.1 – Ofensa ao Artigo 142 do CTN / Indevida Inversão do Ônus da Prova” da impugnação A impugnante alega que, diferentemente do que quer fazer crer a Fiscalização, o presente processo tem por objeto, não a “análise de pedidos de ressarcimento”, mas “lançamento fiscal que exige o recolhimento de PIS/Pasep e Cofins, acrescidos de multa de ofício, multa regulamentar e juros de mora, bem como glosa créditos de PIS/Pasep e Cofins”.

E 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 não ocorreu 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/Pasep e 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 100 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/Pasep e Cofins, bem como da falta de fundamentação em laudo técnico, o que,

indubitavelmente, inverte o ônus da prova de forma indevida e fere o princípio da verdade material.

Do conceito de insumo

A impugnante, antes de passar a contestação das glosas, discorre sobre sua atividade produtiva e 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/Pasep e 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 perda de qualidade, eficiência dessa atividade”.

Na sequência, a impugnante passa a contestar as glosas pontualmente como segue.

Da glosa de crédito presumido da atividade agroindustrial

Item “IV.1 – Créditos Presumidos: Atividades Agroindustriais e Leis nº 12.058/2009 e nº 12.350/2010 (item IV.III.1.1 do TDPF, subitens IV.III.1.1.1 e IV.III.1.1.2)” A impugnante afirma que autoridade fiscal glosou créditos presumidos de PIS/Pasep e Cofins calculados sobre as atividades agroindustriais, “pois a Impugnante teria realizado a venda de produtos oriundos do processo de industrialização de bois vivos no mercado interno e, por conta disso, ela se enquadraria nas vedações supostamente constantes na Instrução Normativa nº 1.911/19”. Argumenta que, entretanto, a glosa não merece prosperar, tendo em vista que “a legislação, ..., não vedou a tomada do crédito pela empresa que vende animais vivos, ou suas partes refrigeradas ou congeladas”, mas “em verdade, proibiu o creditamento quanto ao animal que é adquirido e que sua destinação se dá para venda (seja vivo, seja abatido e em partes refrigeradas ou congeladas) no mercado interno”. Aduz, então, que “não houve apropriação de crédito presumido com relação à totalidade de aquisição de bens classificados no NCM 01.02 (Lei nº 12.058/09) e NCM 01.03 e 01.05 (Lei nº 12.350/10), mas apenas da parcela adquirida que foi destinada à industrialização dos produtos cujos NCMs constam do artigo 5º das INs e que foram destinados à exportação” não tendo ocorrido a apropriação de créditos presumidos em relação aos

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

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

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 “impraticável”, 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”.

Da glosa de crédito de aquisições de bens adquiridos para revenda Item “IV.2 – Da Glosa de Créditos sobre Bens Adquiridos para Revenda (item IV.III.1.2.1 do TDPF)” da impugnação IV.2.1 – Bens Sujeitos ao Crédito Presumido Em relação aos créditos presumidos nas Leis nº 12.058, de 2009 e nº 12.350, de 2010, a impugnante remete ao item IV.1 desta Impugnação, e pelas razões lá postas que requer o cancelamento das glosas. Além disso, frisa que os bens adquiridos não foram revendidos, mas utilizados como insumos, o que coloca por terra o argumento da Autoridade Fiscal.

Quanto às aquisições para revenda de suínos e de lenha de eucalipto seca argumenta: os bens foram, em verdade, utilizados no processo de industrialização; ocorreu um erro de digitação no momento de informar o CFOP em documento fiscal, eis que o CFOP que deveria constar era o 1101 - compra para industrialização, mas foi informado o CFOP 1102 - compra para comercialização; reclama que a fiscalização atribuiu maior valor probante à notas fiscais do que a EFD-Contribuições, da qual não consta a venda de tais bens; nos poucos casos em que houve revenda de suínos houve o estorno do crédito, o que foi devidamente informado no Bloco M da EFD-Contribuições.

Quanto às aquisições de ovos, alega que não se aproveitou do crédito relativo aos ovos adquiridos, tendo informado no Bloco M da EFD-Contribuições (que foi devidamente apresentado à Autoridade Fiscal em fiscalização) o estorno do crédito relativo aos ovos.

Informa que calcula crédito presumido sobre sementes de milho considerando a previsão contida no artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010 e, portanto, defende o direito ao crédito e restabelecimento da glosa.

IV.2.2 – 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 para a consecução das atividades da Impugnante sujeitos à alíquota zero não se subsomem ao artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03”, 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”.

IV.2.3 – Bens Efetivamente Tributados: Queijo Prato

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

Da glosa de crédito de aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo Item “IV.3 – Bens Utilizados como Insumos (item IV.III.1.2.2 do TDPF)” da impugnação IV.3.1 – Açúcar Defende que a glosa em questão deve ser cancelada, pois, conforme demonstrado no item IV.2.2 de sua Impugnação, a existência de alíquota zero no caso concreto não obsta o direito ao creditamento, valendo-se a Impugnante das mesmas razões lá aduzidas para requerer a exoneração dos créditos tributários.

IV.3.2 – Ferramentas e Instrumentos de Medição A impugnante alega que a Autoridade Fiscal incorreu em evidente equívoco, pois parte dos materiais que não foi considerada insumo foi adquirida para ser utilizada na manutenção de máquinas que integram o processo produtivo enquanto outros equipamentos são utilizados na reposição de partes de máquinas que integram o processo produtivo da Impugnante. Traz quadro com uma relação dos bens e sua correspondente aplicação no processo produtivo.

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

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

Item “IV.4 –Serviços Utilizados como Insumos (item IV.III.1.2.3 do TDPF)” da impugnação IV.4.1 – Serviços de Repaletização e Movimentação Cross Docking e IV.4.2 – Locação de Veículos Alega que as despesas com os serviços de repaletização e movimentação cross docking são “custos logísticos”, cuja ausência inviabilizaria a sua atividade empresarial. Aduz que esses serviços “compreendem a armazenagem e ao transporte de produtos, que são oriundos da industrialização de bens de origem animal”, bens e produtos que, por exigência do Ministério da Agricultura e da ANVISA, devem ser devidamente mantidos sob temperaturas adequadas durante o processo produtivo e até a sua comercialização, nisso incluído o transporte, nos termos artigos 1º, 3º e 4º da Resolução CISA/MA/MS nº 10/84 e itens 8.2 e 8.8.2 do Anexo da Portaria MAPA nº 368/97.

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

133. 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.

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

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

(...)

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

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

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

Com base nos mesmos argumentos trazidos em relação aos serviços de “movimentação *cross docking*”, defende o crédito decorrente das despesas com locação de veículos; alega que “ambos permitem a movimentação de insumos e produtos, devendo ser qualificados como insumos”.

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

IV.4.3 – Serviço de Consultoria de Eficientização de Energia Elétrica

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

IV.4.4 – Serviços de Manutenção Industrial

Defende o direito ao crédito em relação aos serviços de manutenção de “equipamentos e máquinas utilizados para a realização das atividades da Impugnante”. Alega que esses serviços são “essenciais” para a atividade da empresa, na medida em que “garantem que sua linha de produção opere de forma segura, sem comprometer seus funcionários e a qualidade de seus produtos”. Cita os seguintes serviços: (i) consultoria técnica em meteorologia e avaliação; (ii) fornec certif de calibração; (iii) calibração luxímetro; (iv) medição de energia e manutenção do instrumento de medição; (v) calibração micropipeta

(manutenção máquina em centro produtivo); (vi) ultrassom em vasos de pressão; e (vii) Luxímetro 0-20000lux.

IV.4.5 – Serviço de Transporte Alega que os serviços de transporte e coleta são necessários para o processo produtivo, uma vez que tratam da “movimentação dos bens que estão em processo de fabricação entre os estabelecimentos de fabricação”. Seriam, portanto, “enquadrados no conceito de insumo” já que “essenciais e relevantes na cadeia produtiva da Impugnante”.

IV.4.6 – Serviços de Armazenagem (Diária) Contesta a glosa com despesas de serviço de “armazenagem de insumos e produtos importados no porto” alegando que tal serviço, “Dada a necessidade de importação de produtos” é “essencial” à sua atividade na medida em que integra o seu “fluxo produtivo”. Explica que “consistem nos serviços de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem para posterior envio às dependências”.

IV.4.7 – Bens e Serviços Cujos Créditos Foram Quitados Neste item de sua impugnação a Impugnante informa que “efetuiu a compensação dos créditos tributários” vinculados aos bens e serviços que lista, cuja memória de cálculo (Doc_Comprobatorios07) e DCOMPs (Doc_Comprobatorios08) se encontram nos autos e, por conta das compensações, pleiteia a “a extinção definitiva dos créditos tributários a eles vinculados”.

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

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

Contesta a glosa dos serviços de frete relacionados a aquisição de bens glosados alegando que “Não há vinculação entre o destino dos créditos calculados sobre os fretes e dos produtos transportados (...) sendo o frete um insumo por si próprio, independentemente do material transportado”, pelo que, negar direito a crédito de um item que sofre tributação é “contrariar a literalidade da própria legislação tributária”. Acrescenta que o argumento de que os fretes integram o custo dos bens adquiridos não possui qualquer respaldo na legislação de regência que tratam da possibilidade de creditamento, haja vista as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 não determinarem em nenhum momento que “deva ocorrer essa vinculação entre os custos do transporte e o custo do bem adquirido, nem mesmo vincula o creditamento ao valor contabilizado do item”. Conclui que entender que tal vinculação é válida seria impor mais uma restrição ao direito de crédito. Para corroborar sua tese, traz julgados do CARF.

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

Da glosa de créditos de devolução de vendas IV.6 – Natureza da Base de Cálculo do Crédito 12 – Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa (item IV.III.1.2.5 do TDPF)

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

Da omissão de receitas decorrentes da indevida classificação dos produtos na NCM Itens “V.1 – Da Classificação Fiscal (item VI.I do TDPF)” da impugnação

A impugnante, inicialmente, defende que para que se realize a correta classificação fiscal dos produtos na NCM, as regras da Nesh serão sim adotadas como um balizador de classificação, sempre que houver uma lacuna a ser preenchida, porém, de forma subsidiária. 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 comercializados pela Impugnante são congelados (modo de conservação), inteiros, cortados ou desossados (modos de preparo), e passam por salmoura”, não haveria que se perquirir se eles também são temperados de outra forma ou não, dado que irrelevante, e que não há uma previsão expressa no sentido de que as carnes temperadas não possam se enquadrar em referido Capítulo. Aduz que a Nesh não é capaz de infirmar a correção das NCMs adotadas sendo legítima, portanto, a aplicação da alíquota zero da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins na sua comercialização.

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

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

Item “V.1.2 – Kits” A impugnante se insurge contra o entendimento fiscal de que “as carnes não poderiam estar enquadradas no Capítulo 2 e que a bolsa térmica deveria estar classificada na posição 42.02”.

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

Item “V.1.3 – Posição 1902” Item “V.1.3.1 – Correta Classificação do Pão de Queijo” A impugnante, inicialmente, alega que a Lei que garante alíquota zero para os alimentos previstos na NCM 19.02, também garante às NCMs 1901.20.00 e 1905.90.90 (NCMs identificadas pela Fiscalização como potencialmente aplicáveis ao produto sob análise), nos termos do art. 1º, inciso XVI da Lei nº 10.925/2004. Defende, então, que os produtos classificados nos códigos NCM 19.02, 1901.20.00 e 1905.90.90 gozam de alíquota zero para a Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da classificação fiscal declarada na

EFD Contribuições, no código NCM 19.02, ou nos códigos NCM 1901.20.00 e 1905.90.90.

Item “V.1.3.2 – Correta Classificação das Tortas” Em relação às “tortas”, a interessada, considerando que no texto da posição 19.02 não há a indicação desses produtos, remete às notas do capítulo 19 e da seção IV (seguindo a RGI 1) para afirmar que: “a presença de carnes na composição das tortas não invalida a classificação na NCM 19.02”; não “há qualquer menção nas notas acima, referentes ao Capítulo 19, que exclua produtos tidos por aperitivo de serem classificados no referido Capítulo, ao contrário do alegado pela D. Fiscalização”.

Com base na RGI 2 b), afirma que correta seria a manutenção dos produtos no Capítulo 19, “uma vez que a massa é o elemento principal de tais produtos (...) sendo o recheio de carne apenas um acessório que lhe é agregado”. Por existir uma dúvida razoável, para tais casos, a RGI 2 evidencia a necessidade da leitura da RGI 3; a RGI 3 b), por sua vez, esclarece que, quando a mercadoria for composta por produtos misturados, a classificação se dará pela matéria que lhe configura a característica mais essencial. Não obstante, entende que poderia, ainda, socorrer-se da RGI 3 c), que esclarece que, na impossibilidade de definição com base nas regras anteriores, deve ser aplicada a classificação na posição situada em último lugar na ordem numérica, e considerando que a posição 19.02 está em último lugar em comparação à posição 16.02, cabe classificar seus produtos na posição 19.02.

Da omissão de receitas de créditos presumidos de ICMS Item “V.2 - Dos Créditos Presumidos de ICMS (item VI.II do TDPF)” A impugnante contesta o lançamento das contribuições incidentes sobre receitas de créditos presumidos de ICMS, fundamentada no artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, devido à ausência de constituição de conta de reserva de lucro, alegando que tal fundamento poderia embasar uma autuação para exigência de IRPJ e CSLL, haja vista que as regras para não incidência das contribuições são as previstas em outros dispositivos legais, quais sejam, o artigo 1º, §3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003 e o artigo 1º, §3º, X, da Lei nº 10.637, de 2002, que “determinam a exclusão das receitas decorrentes do recebimento de subvenções para investimento da base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e Cofins sem exigir qualquer contrapartida contábil”. Aduz que a exigência de constituição de reserva para aproveitamento da não incidência de Contribuição ao PIS/Pasep e Cofins para subvenções existia no artigo 21, I, da Lei nº 11.941/2009, a qual foi revogada, precisamente, pela Lei nº 12.973/2014 e que eventual exigência de créditos das contribuições por desrespeito à constituição de reserva poderia ser realizada somente para períodos anteriores à vigência desta lei, o que não ocorre no presente caso, que se refere ao primeiro trimestre de 2015. Para corroborar sua tese, cita julgado do CSRF.

Da multa por descumprimento de obrigação acessória A impugnante aduz que a multa lavrada foi a prevista no artigo 57, III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-

35, de 2001, e contesta o lançamento alegando a inexistência “dos requisitos fático-jurídicos necessários para aplicação”. Alega, inicialmente, que os “erros” passaram a existir tão somente após a lavratura dos autos e não condizem com as declarações e realidades existentes no momento de transmissão das obrigações acessórias. No mais, argumenta que através do Parecer Normativo RFB nº 03/2013 a RFB se manifesta no sentido de que “tanto o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 como os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.212/1991 podem ser aplicados somente nos casos em que o contribuinte deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital”, não sendo aplicável pela presença de meros equívocos.

Subsidiariamente: defende que a aplicação de penalidade em âmbito tributário não pode ser feita de forma objetiva, havendo que ser caracterizado o dolo, o que não ocorreu no presente caso; suscita o princípio da consunção no âmbito tributário para afastar a aplicação simultânea multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo exigido e a multa regulamentar sobre os valores pretensamente omitidos ou informados equivocadamente; alega que o lançamento vai de encontro aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

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.

É o relatório.

Sobreveio decisão de primeira instância assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

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

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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015 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: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015 NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. TRIBUTAÇÃO.

Integram a base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins as receitas recebidas a título de crédito presumido de ICMS, quando não cumprido requisito legalmente previsto para sua caracterização como subvenção para investimento.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BEM NO MERCADO INTERNO. DIREITO DE CRÉDITO DETERMINADO EM FUNÇÃO DO BEM ADQUIRIDO. À ausência de previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorrido na aquisição de bens no mercado interno, o crédito apurado, no caso, decorre da técnica contábil e fiscal

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

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

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. 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 nº 10.637/2002 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 REsp 1221170/PR, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

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

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

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

Não há 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, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

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

Somente gera direito ao crédito em relação às Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas por ocasião da saída da mercadoria a devolução de venda tributada no mercado interno.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. TRIBUTAÇÃO.

Integram a base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins as receitas recebidas a título de crédito presumido de ICMS, quando não cumprido requisito legalmente previsto para sua caracterização como subvenção para investimento.

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

À ausência de previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorridos na aquisição de bens no mercado interno, o crédito apurado decorre da técnica contábil e fiscal que integra tais despesas ao custo de aquisição do bem. Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre o gasto com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

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

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. 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. 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. 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.

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

Não há 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, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

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

Somente gera direito ao crédito em relação às Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas por ocasião da saída da mercadoria a devolução de venda tributada no mercado interno.

Não satisfeita com o decidido, a recorrente apresentou Recurso Voluntário em que repisa os argumentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

I. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, vez que a Recorrente obteve ciência do Acórdão nº 07-46.805 em 17/06/2020 e interpôs o recurso em 16/07/2020, dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972. A regularidade da representação processual foi devidamente comprovada. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

II. Breve síntese fático processual

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por BRF S.A. (CNPJ 01.838.723/0001-27), com sede na Rua Jorge Tzachel, nº 475, Bairro Fazenda, Itajaí/SC, em face do Acórdão nº 07-46.805, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC (DRJ/FNS), em sessão de 27 de maio de 2020, que julgou improcedente a Impugnação apresentada contra os Autos de Infração lavrados em 26 de dezembro de 2019, referentes à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS apuradas no regime não cumulativo, bem como à Multa Regulamentar por incorreção na EFD-Contribuições, todos relativos ao 1º trimestre de 2015.

Os Autos de Infração foram lavrados no âmbito do Procedimento Fiscal nº 09.2.01.00-2019-00214-8 (TDPF), que teve por escopo a verificação do cumprimento de obrigações relativas ao PIS e à COFINS do período de janeiro a março de 2015, incluindo análise de pedidos de ressarcimento (PER/DCOMP) apresentados pela Recorrente.

II.1 O Crédito tributário exigido

O crédito tributário exigido nos Autos de Infração perfaz o total de R\$ 81.570.507,82, assim segregado:

Exigência	Principal (R\$)	Multa (R\$)	Juros (R\$)
COFINS	24.234.233,98	18.175.675,49	10.994.651,58
PIS/PASEP	5.261.379,72	3.946.034,79	2.386.996,71
Multa Regulamentar (EFD)	–	16.571.535,55	–
TOTAL	29.495.613,70	38.693.245,83	13.381.648,30

Total geral exigido: R\$ 81.570.507,82

II.2 Infrações apontadas pela Fiscalização

A Autuação contempla três grandes grupos de infrações:

(a) Omissão de receitas tributáveis pelo PIS e COFINS, em razão de suposto erro de classificação fiscal de mercadorias: a Fiscalização entendeu que produtos cárneos temperados classificados pela Recorrente nos Capítulos 02 da NCM (carnes cruas), com alíquota zero de PIS/COFINS (Lei nº 10.925/2004, art. 1º, XIX), deveriam ser classificados no Capítulo 16 (preparações de carne), sujeitos à tributação normal; bem como questionou a classificação de kits de produtos e de alimentos à base de farinha (pão de queijo, tortas, empadinhas, coxinhas e sanduíches) no Capítulo 19, que gozam de alíquota zero;

(b) Omissão de receitas tributáveis decorrentes de créditos presumidos de ICMS, ao fundamento de que tais valores não teriam sido registrados como subvenção para investimento nos moldes do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e, portanto, integrariam a base de cálculo do PIS e da COFINS;

(c) Glosa de créditos do regime não cumulativo, em razão de: (i) aproveitamento indevido de créditos presumidos das atividades agroindustriais (Leis nº 12.058/2009 e 12.350/2010); (ii) créditos sobre bens para revenda com alíquota zero (açúcar – NCMs 1701.14.00 e 1701.99.00); (iii) créditos sobre insumos não reconhecidos como tais (ferramentas, instrumentos

de medição, ar condicionado, entre outros bens e serviços); (iv) créditos de frete na importação e (v) créditos informados nos Registros M110/M510 da EFD-Contribuições não comprovados; e

(d) Multa regulamentar pela apresentação de EFD-Contribuições com informações supostamente incorretas, inexatas ou omitidas, nos termos do art. 57, III, 'a', da MP nº 2.158-35/2001, no valor de R\$ 16.571.535,55.

II.3 A decisão recorrida – Acórdão nº 07-46.805 (DRJ/FNS)

A DRJ/FNS julgou improcedente a Impugnação em sua integralidade, mantendo o crédito tributário exigido. Em síntese, a decisão recorrida assentou: (i) que o ônus da prova da correta classificação fiscal e dos créditos apropriados incumbe ao contribuinte; (ii) que a Recorrente não teria comprovado satisfatoriamente que os produtos cárneos foram submetidos ao processo de salmoura a ponto de afastar a reclassificação proposta pela Fiscalização; (iii) que os créditos presumidos de ICMS integram a base de cálculo do PIS e da COFINS por ausência de cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014; (iv) que as glosas de créditos estariam devidamente justificadas pela inexistência de previsão legal específica para cada hipótese; e (v) que a multa regulamentar é autônoma em relação à multa de ofício, sendo inaplicável o princípio da consunção.

II.4 O Recurso Voluntário

Irresignada, a Recorrente interpôs tempestivamente Recurso Voluntário, postulando o cancelamento integral dos autos de infração ou, subsidiariamente, o afastamento da multa regulamentar. Apresentou, no curso do processo, o Laudo Técnico nº CTC-A017-2/24, elaborado pelo Centro de Tecnologia de Carnes (CTC) do Instituto de Tecnologia de Alimentos (ITAL) – órgão vinculado à Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo –, datado de 24/12/2024, com vistas a demonstrar, com rigor científico, que os produtos cárneos comercializados foram efetivamente submetidos ao processo de salmoura, caracterizando-os como carnes do Capítulo 02 da NCM.

Os fundamentos do recurso serão apreciados no Voto a seguir.

III. Das matérias em debate

São as seguintes as questões que se colocam para apreciação neste Colegiado, que serão analisadas na ordem lógica que se segue:

- (1) A distribuição do ônus da prova e a suficiência da instrução do lançamento;
- (2) A classificação fiscal dos produtos cárneos nos Capítulos 02 vs. 16 da NCM (carnes temperadas com salmoura);
- (3) A classificação fiscal dos kits e dos produtos de panificação (Capítulo 19);
- (4) A tributação dos créditos presumidos de ICMS pelas contribuições ao PIS e à COFINS;
- (5) As glosas de créditos presumidos das atividades agroindustriais;
- (6) As glosas de créditos sobre insumos e bens e serviços diversos;
- (7) As glosas de créditos de frete e fretes na importação; e
- (8) A multa regulamentar e sua cumulação com a multa de ofício.

IV. Do Ônus da prova na classificação fiscal e da instrução do lançamento

A Recorrente arguiu que o lançamento fiscal seria nulo por inversão indevida do ônus da prova, sustentando que a Fiscalização teria desconsiderado as classificações fiscais adotadas pela contribuinte sem apresentar laudo técnico próprio que demonstrasse sua incorreção.

A alegação não prospera, e por razão mais direta do que a mera suficiência dos elementos de instrução: classificação fiscal não é aspecto técnico, por expressa determinação legal. O art. 30, §1º, do Decreto nº 70.235/1972, ao dispor sobre a adoção de laudos do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres nos aspectos técnicos de sua competência, é categórico ao excluir deste regime a classificação fiscal de produtos: 'Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.'

Desta determinação legal decorrem consequências diretas para o presente caso. Primeiro: a Fiscalização não estava obrigada a apresentar laudo técnico para fundamentar a reclassificação – bastava, como efetivamente fez, a análise das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) e das Regras Gerais de Interpretação (RGI), que são instrumentos jurídico-normativos, não periciais. Segundo: o laudo técnico eventualmente apresentado pelo contribuinte – seja o Laudo CTC-A017-2/24 do ITAL, seja qualquer outro – tampouco é apto, por si só, a afastar a reclassificação promovida pela Fiscalização, precisamente porque a questão não é técnica, mas jurídica.

A classificação fiscal é matéria de interpretação das normas da NCM e do Sistema Harmonizado, e como tal se resolve pelos métodos tradicionais de interpretação normativa, aplicados pelas autoridades competentes. A prova pericial tem seu espaço na determinação de fatos (composição química do produto, processo de fabricação, características organolépticas), mas não na qualificação jurídica desses fatos à luz das posições da NCM. Demonstrados os fatos – e no presente caso é incontroverso que as carnes da Recorrente são impregnadas com sal e outros condimentos –, a classificação que deles decorre é questão de direito.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade do lançamento por alegada ausência de laudo técnico fiscal.

V. Da classificação fiscal – carnes temperadas – Capítulos 02 e 16 da NCM

V.1. A questão e o histórico jurisprudencial

A controvérsia central quanto à omissão de receitas diz respeito à classificação fiscal de carnes temperadas. A Recorrente classificou tais produtos nos Capítulos 02 (carnes cruas/resfriadas/congeladas), aproveitando a alíquota zero de PIS/COFINS conferida pelo art. 1º, XIX, da Lei nº 10.925/2004. A Fiscalização entendeu que tais produtos, por conterem temperos e outros ingredientes além do sal, deveriam ser classificados no Capítulo 16 (preparações de carne), cujas receitas estariam sujeitas à tributação normal.

Registre-se que esta matéria foi objeto de intensa divergência jurisprudencial no âmbito do próprio CARF. Durante longo período, conviveram duas correntes: uma favorável a contribuinte, sustentando que o processo de salmoura – ainda que com ingredientes além do sal – manteria a classificação no Capítulo 02; e outra favorável à Fiscalização, sustentando que qualquer tempero adicional ao sal deslocaria o produto para o Capítulo 16. Essa divergência levou um dos processos da própria Recorrente a ser submetido à apreciação da instância uniformizadora de jurisprudência.

São exemplos de tal controvérsia os Acórdãos de nº, favoráveis à tese da Fazenda, e os Acórdãos nº....., favoráveis à tese da recorrente.

V.2. O precedente da CSRF – Acórdão 9303-016.933

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sua 3ª Turma, apreciou precisamente essa matéria no processo nº 11516.723608/2017-79, instaurado em face da própria BRF S.A., referente ao 4º trimestre de 2012, proferindo o Acórdão 9303-016.933, em sessão de 25 de setembro de 2025, de relatoria do Cons. Rosaldo Trevisan, com a participação dos Conselheiros

Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvalhede Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente), por unanimidade de votos.

A decisão foi assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIFERENÇAS FÁTICAS. CONTRARIEDADE A PRECEDENTE VINCULANTE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças fáticas substanciais e contrariam precedente vinculantes.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

CRÉDITOS DE PIS. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

CRÉDITOS. PIS. DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. OPERAÇÕES LOGÍSTICAS NA EXPORTAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO. SÚMULA CARF 232.

Despesas portuárias ou operações logísticas na exportação de produtos acabados não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços sucedem o processo produtivo da empresa, não guardando com ele qualquer vínculo de essencialidade ou relevância. Tese endossada pela Súmula CARF 232, publicada após o início do julgamento.

CARNE TEMPERADA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Em se tratando de carne temperada, a correta classificação fiscal segundo a NCM não depende apenas de a mercadoria ser ou não “in natura”, devendo a carne temperada, exceto se apenas com sal, ser classificada no Capítulo 16. Tese

endossada pela Informação Fiscal Cosit/Ceclam nº 98.037, de 15 de agosto de 2023.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012 CRÉDITOS DE COFINS. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

CRÉDITOS. COFINS. DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. OPERAÇÕES LOGÍSTICAS NA EXPORTAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO. SÚMULA CARF 232.

Despesas portuárias ou operações logísticas na exportação de produtos acabados não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços sucedem o processo produtivo da empresa, não guardando com ele qualquer vínculo de essencialidade ou relevância. Tese endossada pela Súmula CARF 232, publicada após o início do julgamento.

CARNE TEMPERADA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Em se tratando de carne temperada, a correta classificação fiscal segundo a NCM não depende apenas de a mercadoria ser ou não “in natura”, devendo a carne temperada, exceto se apenas com sal, ser classificada no Capítulo 16. Tese endossada pela Informação Fiscal Cosit/Ceclam nº 98.037, de 15 de agosto de 2023.

Ou seja, a CSRF negou provimento ao recurso especial interposto pela própria Recorrente e firmou a seguinte tese: 'Em se tratando de carne temperada, a correta classificação fiscal segundo a NCM não depende apenas de a mercadoria ser ou não in natura, devendo a carne temperada, exceto se apenas com sal, ser classificada no Capítulo 16.

Também não é outro o entendimento da Receita Federal constante da Informação Fiscal Cosit/Ceclam nº 98.037, de 15 de agosto de 2023.

V.3. Da fundamentação normativa – As NESH e a RGI-1

A fundamentação do Acórdão nº 9303-016.933 é sólida e assenta-se na aplicação das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), que possuem caráter normativo vinculante e não podem ser seletivamente afastadas.

As NESH do Capítulo 02, em sua nota explicativa, estabelecem que as carnes incluem-se no Capítulo 16 quando se apresentem, entre outras formas, '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)'. O Capítulo 02, por sua vez, permite a conservação pelo processo de salga ('mesmo salpicadas de sal com o fim de lhes assegurar a conservação durante o transporte'), mas não contempla o uso de condimentos adicionais.

Em outras palavras, a própria NESH do Capítulo 02 restringe a permanência neste Capítulo às carnes salgadas com sal, e a NESH do Capítulo 16 expressamente inclui as carnes temperadas – citando como exemplo carnes temperadas 'com sal e pimenta' – o que demonstra que a combinação de sal com outros condimentos é o elemento determinante para o enquadramento no Capítulo 16. A classificação, portanto, não depende da existência de cozimento ou de transformação industrial profunda do produto, mas apenas da presença de temperos além do sal.

Nos produtos da Recorrente, o próprio processo administrativo deixou incontroverso que as carnes comercializadas são impregnadas com sal e outros condimentos (pimenta, alho, cebola, fosfatos, glutamato monossódico, realçadores de sabor, conservantes, aromatizantes, entre outros), conforme respondido pela própria empresa em resposta a termos de intimação lavrados durante o procedimento fiscalizatório.

V.4. Do laudo técnico do ITAL – Inaplicabilidade à questão de classificação fiscal

A Recorrente apresentou, no curso do processo, o Laudo Técnico CTC-A017-2/24, elaborado pelo Centro de Tecnologia de Carnes (CTC) do Instituto de Tecnologia de Alimentos (ITAL), datado de 24/12/2024, com o propósito de demonstrar que o conceito de salmoura abrange soluções com ingredientes além do sal, o que, em sua tese, manteria a classificação dos produtos no Capítulo 02 da NCM.

O laudo, contudo, é inapto para os fins pretendidos, e por razão que precede qualquer análise de seu conteúdo: classificação fiscal de produtos não é aspecto técnico, nos termos do art. 30, §1º, do Decreto nº 70.235/1972. O dispositivo, ao disciplinar a força probatória dos laudos de órgãos técnicos federais no processo administrativo fiscal, é expresso: 'Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.'

A consequência é direta: a classificação de uma mercadoria nas posições da NCM é questão jurídico-normativa, resolvida pela aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), e não por perícia técnica ou laudo científico. Um laudo pode ser útil para estabelecer fatos – a composição do produto, as técnicas de processamento empregadas, as características do processo de

salmoura –, mas não para determinar a qual posição da NCM esses fatos correspondem. Esta última operação é estritamente normativa.

No presente caso, os fatos são incontroversos: as carnes da Recorrente são impregnadas com sal e outros condimentos. O debate é sobre a qualificação jurídica desse fato à luz da NCM. Nesse terreno, o laudo do ITAL não tem autoridade para resolver a questão, que pertence ao domínio do intérprete das normas do Sistema Harmonizado.

Diante do exposto, o laudo do ITAL não constitui fundamento jurídico apto a afastar a reclassificação promovida pela Fiscalização. A questão é resolvida pelo direito, e os fundamentos normativos adotados pela CSRF no Acórdão 9303-016.933 – aplicação das NESH à situação incontroversa dos produtos da Recorrente – são integralmente adotados por este Colegiado.

IV.5. Do peso do precedente da CSRF e do resultado

O Acórdão 9303-016.933 da CSRF/3ª Turma, embora não possua, por si só, efeito vinculante formal sobre as turmas ordinárias – atributo que o Regimento Interno do CARF reserva às súmulas (art. 123, §4º do RICARF) e às resoluções do Pleno da CSRF (art. 51 do RICARF) –, constitui precedente de elevadíssima autoridade persuasiva. Trata-se de decisão unânime da instância uniformizadora de jurisprudência deste Conselho, proferida em processo do próprio contribuinte aqui recorrente, sobre a mesma matéria de classificação fiscal, com fundamentação exaustiva e bem articulada nas NESH e nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

Este Colegiado adota integralmente os fundamentos do Acórdão 9303-016.933, não por imposição formal, mas por convicção da correção jurídica da tese nele firmada. A análise das NESH vigentes à época – especialmente a nota explicativa do Capítulo 02, que restringe a permanência neste Capítulo às carnes simplesmente salgadas, e a nota do Capítulo 16, que expressamente inclui as carnes 'temperadas (por exemplo, com sal e pimenta)' – conduz, de forma inequívoca, à conclusão de que as carnes da Recorrente, impregnadas com sal e outros condimentos, enquadram-se nas posições do Capítulo 16.

Não há, no presente processo, qualquer elemento fático ou jurídico que o diferencie da situação apreciada pela CSRF. As carnes da Recorrente são temperadas com sal e outros condimentos (pimenta, alho, cebola, fosfatos, glutamato monossódico, realçadores de sabor, conservantes, aromatizantes, entre outros), fato incontroverso nos autos. O argumento da salmoura multi-ingrediente foi expressamente apreciado e rejeitado pela CSRF com fundamentos que este Colegiado endossa.

Em face do exposto, voto pela MANUTENÇÃO da autuação referente à reclassificação das carnes temperadas do Capítulo 02 para o Capítulo 16, mantendo-se a exigência de PIS e COFINS sobre as receitas correspondentes.

V.6. Kits de produtos e alimentos à base de farinha (Capítulo 19)

Quanto aos kits comercializados pela Recorrente (ex.: Kit Chester Perdigão), a controvérsia envolve a aplicação da RGI/SH nº 5(b), que trata de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. Essa regra permite a classificação unitária do conjunto quando os artigos que o compõem (i) se destinam a uso conjunto ou complementar, (ii) são acondicionados para venda a retalho e (iii) a classificação pode ser determinada pelo componente que confere a característica essencial ao conjunto (RGI 3(b)). A Recorrente sustenta que a sacola térmica é mero acessório funcional indissociável, necessário à conservação dos itens perecíveis durante a entrega, e que, portanto, o kit deveria ser classificado unitariamente pelo produto principal (o chester elaborado). A DRJ rejeitou essa tese por entender que a sacola térmica reutilizável não constitui embalagem ordinária, mas produto independente dotado de utilidade própria além do transporte, afastando o enquadramento como sortido para venda a retalho. O ponto é juridicamente relevante: a RGI 5(b) pressupõe que os artigos do conjunto sejam apresentados para venda conjunta sem que qualquer componente constitua produto autonomamente comercializável em outra finalidade. A sacola térmica reutilizável, por sua natureza e durabilidade, extrapola a função de embalagem descartável e confere ao conjunto composição heterogênea incompatível com a classificação unitária pela RGI 5(b). Independentemente disso, ainda que se admitisse a classificação unitária do kit, o produto principal – o chester inteiro elaborado – contém, entre seus ingredientes, condimentos além do sal, deslocando sua classificação para o Capítulo 16 pelas mesmas razões expostas no item IV supra. Mantenho, portanto, a autuação relativa aos kits.

Quanto aos produtos classificados no Capítulo 19, a análise deve ser feita de forma individualizada, pois cada produto apresenta situação distinta.

Quanto ao pão de queijo, a Recorrente informou na EFD-Contribuições o código NCM 19021100 (posição 1902 — massas alimentícias), quando a classificação correta é NCM 1901.20.00. O Relatório Fiscal (item VI.I.3.1) demonstrou, com base nas NESH da posição 1902, que os pães de queijo — fabricados à base de amido ou fécula de mandioca, queijo e outros ingredientes — não se enquadram no conceito de massa alimentícia desta posição: não são produzidos pelo processo característico das massas (mistura de sêmola ou farinha com água, amassamento e conformação por fieira ou laminagem), não se assemelham aos exemplos elencados na posição 1902 (espaguete, macarrão, lasanha, nhoque, ravioli, canelone, cuscuz) e correspondem, antes, a produtos de padaria e pastelaria do Capítulo 19. A Solução de Consulta COANA nº 301/2015 da 4ª Turma da COANA confirmou a classificação correta na subposição 1901.20.00. A própria Recorrente reconheceu o erro nas razões recursais. A autuação não veiculou exigência de PIS e COFINS sobre as receitas de pão de queijo. O erro de classificação fiscal informado na EFD-Contribuições — escrituração sob o NCM 19021100 quando o correto seria

1901.20.00 — constitui informação inexata na escrituração digital e integra, de forma autônoma, a base de cálculo da multa regulamentar prevista no art. 12, II, da Lei nº 8.218/1991, apurada no item VI.I.4 do Relatório Fiscal. A autuação é mantida neste ponto.

Quanto às tortas, empadinhas, coxinhas e sanduíches, a análise deve ser feita de forma individualizada à luz das NESH, das RGIs e das soluções de consulta e pareceres de classificação disponíveis. Ponto de partida essencial é a própria posição 1902 adotada pela Recorrente na EFD-Contribuições: seu texto abrange "massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado". As NESH da posição 1902 esclarecem que as massas alimentícias ali classificadas são produtos não fermentados, fabricados pela mistura de sêmola ou farinha com água, amassados e conformados por processo específico (fieira, laminagem, compressão ou moldagem) para obter formas predeterminadas como tubos, fitas, filamentos, conchas e similares. A posição 1902 exclui expressamente as preparações contendo mais de 20% em peso de carnes (Capítulo 16). A lista exemplificativa da posição 1902 — espaguete, macarrão, lasanha, nhoque, ravioli, canelone, cuscuz — revela tratar-se de produtos destinados a refeições principais, sem qualquer similitude com produtos de padaria e pastelaria como tortas, empadinhas, coxinhas e sanduíches. A própria Resolução CNNPA nº 12/1978 da ANVISA, citada a título ilustrativo pelo Relatório Fiscal, classifica expressamente como "produtos de confeitaria" — e não massas alimentícias — as tortas, coxinhas, croquetes, empadas e pasteis. A Resolução RDC nº 12/2001, ainda vigente, separou no seu Anexo I o "Subgrupo b" (massas alimentícias secas, frescas ou congeladas) do "Subgrupo c" (produtos semielaborados como pão de queijo, pizza e pasteis), evidenciando a distinção entre as categorias. É, portanto, cristalino que nenhum dos produtos aqui analisados poderia ser classificado na posição 1902.

Ponto de partida normativo imprescindível é a Nota 1(a) do Capítulo 19 da NCM, que exclui desse Capítulo as preparações alimentícias que contenham mais de 20% em peso de embutidos, carnes, miudezas, sangue, peixes, crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos, ou qualquer combinação desses produtos — hipótese em que o produto é atraído para o Capítulo 16. Concomitantemente, a Nota 2 do Capítulo 16 esclarece que as preparações alimentícias compostas por carnes, miudezas ou sangue do Capítulo 2, ou por peixes do Capítulo 3, classificam-se no Capítulo 16. A correta aplicação dessas notas é determinante para todos os produtos analisados a seguir.

Quanto às coxinhas de frango, a classificação correta é NCM 1602.32.00 (outras preparações de aves da espécie *Gallus domesticus*). A Solução de Consulta nº 33/2011 da SRRF/9ª RF, com ementa expressamente referida nos autos pelo Relatório Fiscal, enquadrou a coxinha de frango congelada — composta por farinha de trigo, manteiga, ovos, leite e recheio de carne de frango de 23% em peso — nessa subposição, com fundamento na Nota 1(a) do Capítulo 19 (que exclui desse capítulo as preparações com mais de 20% de carne) e na Nota 2 do Capítulo 16 (texto da subposição 1602.32), por aplicação da RGI 1 e RGI 6. O percentual de carne de frango superior

a 20% em peso é incontroverso no processo. A Recorrente classificou esses produtos no Capítulo 19, mas as próprias Notas de Capítulo, de aplicação compulsória pela RGI 1, afastam essa classificação. Mantenho a autuação quanto às coxinhas de frango.

Quanto aos sanduíches, o parecer de classificação do CCA/OMA, publicado pela RFB nos termos da IN RFB nº 1.859/2018, enquadrrou na posição 1602.50 sanduíches compostos por hambúrguer, cheeseburger ou rosbife (cada qual com mais de 20% de carne em peso) com pãozinho e acompanhados de batatas fritas, por aplicação da RGI 3(b) — sendo a característica essencial conferida pelo componente cárneo. A mesma lógica das Notas 1(a) do Capítulo 19 e 2 do Capítulo 16 impõe a classificação no Capítulo 16 quando o teor de carne supera 20% do peso total. A verificação do teor de carne de cada sanduíche da Recorrente consta dos autos da fiscalização. Para os sanduíches com teor de carne superior a 20% em peso, mantenho a autuação com enquadramento na posição 1602.50. Para os sanduíches com teor igual ou inferior a 20%, a classificação no Capítulo 19 é admissível e a autuação deve ser cancelada nessa parcela — cabendo à Fiscalização, em cumprimento deste Acórdão, identificar os itens específicos nessa situação com base nos documentos já constantes dos autos.

Quanto às tortas e empadinhas, a Fiscalização apontou a posição 1905.90 (produtos de pastelaria) como classificação correta, com fundamento nas NESH dessa posição, que inclui expressamente os produtos de pastelaria entre os exemplos do Capítulo 19. O parecer de classificação do CCA/OMA (IN RFB nº 1.859/2018) enquadrrou na posição 1905.90 um bolo de queijo fresco congelado com composição predominantemente láctea (90% em peso de guarnição de creme de leite, queijo fresco, leite e açúcar). Para as tortas e empadinhas da Recorrente, cujo recheio é predominantemente cárneo, aplica-se, antes de qualquer outra análise, o crivo da Nota 1(a) do Capítulo 19: se o teor de carne superar 20% em peso, o produto é excluído do Capítulo 19 e atraído para o Capítulo 16 (posição 1602), independentemente de sua forma (torta, empadinha, pastelaria). Verificado nos autos que os produtos têm teor de carne superior a 20% — circunstância que a Recorrente não impugnou especificamente — a classificação no Capítulo 16 é impositiva. Para as tortas e empadinhas com teor de carne igual ou inferior a 20%, a classificação na posição 1905.90 é correta, nos termos das NESH e do parecer OMA. Em ambas as hipóteses, a autuação é mantida, pois a posição 19.02 declarada pela Recorrente é incorreta. A identificação dos itens específicos e a determinação precisa da NCM aplicável a cada um deverão ser realizadas pela Fiscalização em cumprimento deste Acórdão, com base nos documentos já carreados aos autos.

VI. Dos créditos presumidos de ICMS – Não incidência do PIS e da COFINS

A Autoridade Fiscal autuou a Recorrente pela suposta omissão de receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS correspondentes a créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados ao argumento de que, não tendo sido tais valores registrados como subvenção para

investimento nos exatos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, integrariam a base de cálculo das referidas contribuições.

Esta questão foi encontra-se afetada a repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. No julgamento do RE 835.818/PR (Tema 1.182). A tributação federal de receitas oriundas de benefícios fiscais estaduais configura desvio de finalidade e esvaziamento da competência tributária estadual – independentemente da qualificação do benefício como subvenção para investimento ou para custeio. Entretanto, o julgamento ainda não encontrou o seu fim, não houve trânsito em julgado o que vincularia a decisão deste colegiado, pois o CARF deve aplicar as teses fixadas em repercussão geral pelo STF, nos termos do art. 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Ademais, ainda que se queira discutir a questão apenas no plano infraconstitucional, observa-se que os créditos presumidos de ICMS decorrem de política de incentivo fiscal dos Estados e, como tais, têm natureza de renúncia fiscal do ente concedente – sendo inadmissível que a União, por via das contribuições federais, esvazie o incentivo fiscal estadual.

A discussão judicial mencionada foi a relativa ao tema 843, oriundo da afetação a Repercussão Geral do Recurso Extraordinário 835818/PR, que trata da possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal. Como ainda não houve a decisão em tal RE, a menção não passou de *obiter dictum*, ou seja, não tem conteúdo decisório. Ao contrário da jurisprudência do próprio CARF em que há decisões, inclusive, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como, por exemplo, o Acórdão nº 9303-015.011. Da mesma forma, os Acórdãos 3401-014.214, 3201-000.755, 3201-010.150, também exemplos.

Reproduzo-os:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 30/04/2011 a 30/06/2011

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das S.A., fez com que os créditos presumidos do ICMS, como Subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, não cumulativas. No caso concreto, muito embora requisitado cópia da Escrituração Contábil Digital (ECD) e do Balancete apensados aos autos, não se discutiu a existência ou não de trânsito de tais receitas para as referidas contas de Reservas, devendo, então, tais valores serem

excluídas da base de cálculo dessas contribuições. Base na Solução de Consulta COSIT no 99.011, de 14 de dezembro de 2021. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009 PIS. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS. Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Acórdão nº 9303-015.011

Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. INVESTIMENTOS. NATUREZA JURÍDICA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE RECEITAS.

Os incentivos relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, concedidos pelos Governos Estaduais às sociedades empresárias, desde que escriturados em contas de resultados, podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide PIS/COFINS apurada no regime não cumulativo sobre subvenções governamentais de investimentos, posto não configurarem receitas da pessoa jurídica.

Acórdão nº 3401-014.214

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2007 a 30/06/2007

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

O “crédito presumido do ICMS”, mero incentivo fiscal, não se trata de receita auferida pela empresa, portanto, está fora do campo de incidência da COFINS, não devendo compor a sua base de cálculo. Não há a subsunção do fato concreto (“crédito presumido do ICMS”) com a hipótese normativa (“auferir receita”), portanto, não se instaurará o consequente da norma (relação jurídico tributária / obrigação tributária).

DESPESAS DE FRETES NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. NÃO DÁ DIREITO AO CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins, não cumulativos, sobre valores relativos a fretes realizados entre

estabelecimentos da mesma empresa. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. Súmula CARF No. 02.

Acórdão nº 3201-000.755

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2012, 2013

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO.

O crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da contribuição não cumulativa, por não se enquadrar no conceito de receita tributável.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. PASSIVO FICTÍCIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A manutenção no passivo de obrigações não comprovadas acarreta a incidência da contribuição não cumulativa por força de previsão legal específica.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. INCIDÊNCIA.

Apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento as bonificações recebidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da base de cálculo da contribuição.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

DESNECESSIDADE DE REPRODUÇÃO.

Por se referir aos mesmos fatos e à mesma fundamentação legal que ensejaram o lançamento de ofício da Cofins, dispensa-se aqui a reprodução da ementa de mesmo teor.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

AUDITORIA FISCAL. VALORES DEVIDOS NÃO DECLARADOS EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Tendo sido apurados, com base na contabilidade, valores das contribuições não cumulativas não declarados em DCTF, ainda que recolhidos, o lançamento de ofício se impõe, para fins de se constituírem os respectivos créditos tributários.

Acórdão nº 3201-010.150

Em face do exposto, determino o cancelamento da autuação relativa à tributação dos créditos presumidos de ICMS pelo PIS e pela COFINS.

VII. Das glosas de créditos

VII.1. Créditos presumidos agroindustriais – Leis nº 12.058/2009 e 12.350/2010

A Fiscalização glosou créditos presumidos previstos nas Leis nº 12.058/2009 e 12.350/2010, ao fundamento de que: (i) a Recorrente não teria adquirido bovinos vivos no 1º trimestre de 2015, afastando o direito ao crédito presumido da Lei nº 12.058/2009; e (ii) o art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009 vedaria a tomada de créditos presumidos sobre determinadas operações com carnes bovinas.

A questão central neste ponto é de distribuição do ônus da prova. O crédito presumido agroindustrial não é o regime geral de creditamento do PIS/COFINS não cumulativo — é uma hipótese especial, instituída por legislação específica para determinadas atividades e produtos, sujeita a requisitos positivos de cabimento e a vedações expressas. Quem invoca um regime de exceção tem o ônus de demonstrar que suas operações nele se enquadram. Não se trata aqui de distribuição dinâmica que deslocaria esse ônus para a Fiscalização: é o contribuinte que dispõe de todas as informações sobre suas operações — quais produtos adquiriu, de quais fornecedores, em quais quantidades, com qual destinação — e que, portanto, tem plena aptidão para fazer essa prova.

Os autos estão suficientemente instruídos. A Recorrente, contudo, não produziu prova individualizada de que cada operação para a qual tomou crédito presumido preenche os requisitos positivos das leis de regência e não incide nas vedações legalmente previstas. A escrituração dos créditos na EFD-Contribuições demonstra apenas que os créditos foram lançados — não que as operações subjacentes efetivamente os autorizam.

Ausente a demonstração do direito ao crédito por parte de quem o invoca, impõe-se a manutenção da glosa promovida pela Fiscalização, em relação à integralidade das operações de crédito presumido agroindustrial não comprovadas nos autos.

VII.2. Glosa de créditos sobre insumos – Conceito: essencialidade e relevância

A Fiscalização glosou créditos relacionados a bens e serviços classificados como insumos pela Recorrente, ao fundamento de que não configurariam insumos para fins do PIS/COFINS. Estão em discussão itens como ferramentas e instrumentos de medição, ar-condicionado, serviços de manutenção industrial, serviços de repaletização e movimentação cross docking, serviços de consultoria de efficientização de energia elétrica, entre outros.

O conceito de insumo para fins do regime não cumulativo de PIS e COFINS foi definitivamente fixado pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR (Tema 779, recursos repetitivos), cuja tese é de observância obrigatória: insumo é o bem ou serviço essencial ou relevante para o processo produtivo ou para a prestação de serviços, aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância em relação à atividade desenvolvida pelo contribuinte.

Aplicando esses parâmetros ao caso concreto, entendo que:

(a) Ferramentas e instrumentos de medição: a Recorrente é empresa agroindustrial de grande porte cujo processo produtivo é rigidamente controlado e monitorado. Instrumentos de medição (pHmetros, balanças, termômetros, micropipetas e similares) são essenciais ao controle de qualidade e conformidade sanitária dos produtos alimentícios. São, portanto, insumos passíveis de creditamento. Os serviços de conserto, calibração e manutenção de tais instrumentos também geram direito a crédito por extensão.

(b) Ar-condicionado: em se tratando de indústria alimentícia, o controle de temperatura é requisito sanitário e produtivo fundamental. O ar-condicionado em ambiente de produção alimentícia não é bem de conforto pessoal, mas instrumento de controle ambiental do processo produtivo. Reconheço o direito ao crédito sobre a aquisição e manutenção de ar-condicionado utilizado nas áreas produtivas.

(c) Serviços de repaletização e movimentação cross docking: a CSRF, no Acórdão 9303-016.933, manteve a glosa desses serviços quando realizados sobre produtos acabados, por entender que tais atividades são desenvolvidas após o encerramento do processo produtivo, não guardando com ele vínculo de essencialidade ou relevância nos termos do REsp 1.221.170/PR. Trata-se de operações logísticas que incidem sobre o produto já finalizado e que, por isso, não integram o conceito de insumo. O mesmo princípio está assentado na Súmula CARF nº 232, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025, vigência em 16/09/2025, segundo a qual as despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo para fins de crédito de PIS/COFINS não cumulativas. A *ratio* da Súmula nº 232 é precisamente a de que atividades sobre produto já acabado — seja no porto de exportação, seja internamente nas operações de repaletização e cross docking — estão além do encerramento do processo produtivo e, portanto, fora do conceito de insumo. Mantenho a glosa neste ponto.

(d) Serviços de consultoria de efficientização de energia elétrica: a energia elétrica é expressamente prevista como insumo geradora de crédito (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003). Os serviços de consultoria para redução do consumo de energia elétrica têm relação direta com a

gestão do principal insumo energético da produção e são, portanto, relevantes ao processo produtivo.

(e) Demais serviços glosados (hotelaria, táxi, viagens, condomínio, software): em relação a esses itens, a Recorrente não demonstrou, de forma específica e concreta, a relação de essencialidade ou relevância com o processo produtivo. O simples fato de serem despesas da empresa não é suficiente para caracterizar insumo. Mantenho a glosa desses itens.

VII.3. Glosa de créditos sobre fretes

A Fiscalização glosou créditos de frete em duas hipóteses: (i) fretes no mercado interno, aplicando critério de proporcionalização; e (ii) fretes após o desembaraço aduaneiro na importação, ao argumento de que não integrariam o valor aduaneiro.

Quanto aos fretes no mercado interno, a jurisprudência do CARF é firme no sentido de que o crédito de frete na aquisição de bens deve ser determinado em função da possibilidade de creditamento do próprio bem transportado. Se o bem transportado gera crédito, o frete também gera; se não gera, o frete igualmente não gera. O critério de proporcionalização somente se justifica quando, no mesmo conhecimento de transporte, há mistura de bens que geram e de bens que não geram crédito, hipótese em que a glosa deve ser proporcional à participação dos bens não creditáveis no total transportado.

No caso concreto, a Fiscalização identificou, mediante cruzamento dos registros D100 da EFD-Contribuições com os conhecimentos de transporte eletrônicos, que os fretes glosados envolviam, em um mesmo CTE, o transporte simultâneo de bens cujos créditos foram admitidos e de bens glosados. Reconhecida a natureza mista da carga, a proporcionalização era o caminho correto, e o ônus de demonstrar o quantum creditável competia à Recorrente.

A crítica da Recorrente ao índice adotado — valor das mercadorias glosadas em relação ao valor total da carga — é pertinente: o contrato de frete é precificado em função de atributos físicos do transporte, essencialmente massa e volume, e não do valor econômico das mercadorias transportadas. O critério por valor pode, portanto, produzir uma alocação distorcida.

Ocorre que a procedência dessa crítica não conduz ao cancelamento da glosa, mas sim à sua manutenção integral. Se o índice utilizado pela Fiscalização é inadequado, cabia à Recorrente demonstrar, com base nos elementos concretos de cada operação, qual seria a proporção correta — por exemplo, apresentando os dados de massa ou volume dos bens transportados em cada CTE para recalcular a glosa segundo o critério que reputa correto. Isso não foi feito. A Recorrente limitou-se a apontar o vício no critério fiscal sem oferecer o critério substituto demonstrado nos autos. Nessa circunstância, prevalece a presunção de legitimidade do lançamento: na ausência de prova do quantum legítimo do crédito, a glosa integral se mantém.

Questão distinta, porém, conexa, é a dos fretes relativos à aquisição de insumos não onerados pelo PIS/Cofins — seja por alíquota zero, seja por suspensão das contribuições. A Recorrente sustenta que o creditamento seria possível porque a tributação do frete não se confunde com a tributação da mercadoria transportada.

O entendimento está correto e encontra-se hoje consolidado na Súmula CARF nº 188 (vigência em 27/06/2024): é permitido o aproveitamento de créditos sobre despesas com fretes na aquisição de insumos não onerados pelo PIS/Cofins, desde que o serviço de frete esteja registrado de forma autônoma em relação ao insumo adquirido e tenha sido efetivamente tributado pelas contribuições.

A Súmula nº 188 estabelece, portanto, dois requisitos cumulativos: registro autônomo e tributação efetiva. O reconhecimento do princípio não dispensa a prova de seu preenchimento. No caso concreto, a Recorrente não demonstrou, de forma individualizada para cada operação, que os fretes sobre insumos não onerados foram registrados autonomamente nos documentos fiscais e que incidiram efetivamente PIS e Cofins sobre os respectivos serviços de transporte. Ausente essa demonstração, não há como segregar, dentro da glosa de fretes mantida, a parcela que eventualmente seria cancelada pela aplicação da Súmula nº 188. A glosa integral se mantém também neste ponto.

Quanto aos fretes após o desembaraço aduaneiro, o art. 15, § 1º, da Lei nº 10.865/2004 limita a base de cálculo do crédito ao valor que integra o custo de importação (valor aduaneiro), excluindo o transporte nacional após o desembaraço. Neste ponto, razão assiste à Fiscalização: o frete incorrido no território nacional após o desembaraço não integra o valor aduaneiro e, portanto, não gera crédito pela regra do art. 15 da Lei nº 10.865/2004. Mantenho a glosa neste ponto.

Os serviços portuários de capatazia e estiva, contudo, constituem hipótese distinta: não se confundem com o frete após o desembaraço, pois são prestados antes ou durante o próprio desembaraço, integrando o processo de importação do insumo. A capatazia e a estiva são atividades de movimentação de mercadorias nas instalações portuárias e nos porões das embarcações, definidas nos termos do art. 40, § 1º, I e II, da Lei nº 12.815/2013.

Quando contratadas para viabilizar a importação de insumos utilizados no processo produtivo, tais serviços integram o custo de aquisição dos insumos e guardam com o processo produtivo relação de essencialidade e relevância nos termos do REsp 1.221.170/PR.

A Súmula CARF nº 243 (vigência em 04/12/2025) consolidou esse entendimento, admitindo o creditamento de PIS/COFINS sobre serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que: (i) contratados de forma autônoma à importação; (ii) junto a pessoas jurídicas brasileiras; e (iii) efetivamente tributados pelas contribuições.

A Recorrente demonstrou nos autos que os serviços de capatazia e estiva impugnados foram contratados com pessoa jurídica domiciliada no Brasil, no porto de desembarque das mercadorias importadas, e que sobre eles incidiram PIS e COFINS. Preenchidos

os requisitos da Súmula nº 243, cancelo a glosa dos créditos de PIS/COFINS referentes aos serviços de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos.

VII.4. Bens adquiridos para revenda com alíquota zero – Açúcar

A Fiscalização glosou créditos sobre a aquisição de açúcar classificado nos NCMs 1701.14.00 e 1701.99.00, ao argumento de que somente o açúcar NCM 1701.13.00 geraria direito a crédito. A vedação decorre do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, que impede o creditamento sobre aquisições de bens sujeitos à alíquota zero. O açúcar classificado nos NCMs 1701.14.00 (outros açúcares de cana) e 1701.99.00 (outros açúcares de cana ou de beterraba e sacarose quimicamente pura, no estado sólido) está sujeito a alíquota zero de PIS/COFINS por força do art. 1º, XXII, da Lei nº 10.925/2004.

A Recorrente não contesta essa classificação, mas sustenta que a alíquota zero não obstaría o aproveitamento de créditos. Esse argumento não prospera: como assentado no item VI.2 supra, a vedação do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003 é expressa e impede o creditamento sobre aquisições de bens sujeitos à não-incidência ou à alíquota zero — exatamente a hipótese dos NCMs 1701.14.00 e 1701.99.00. O NCM 1701.13.00 (açúcar de cana bruto, mencionado na Nota 2 de subposição como passível de creditamento) não foi o produto efetivamente adquirido pela Recorrente, conforme constatação incontroversa da Fiscalização. Mantenho a glosa dos créditos sobre a aquisição de açúcar nos NCMs 1701.14.00 e 1701.99.00.

VIII. Da Multa regulamentar por incorreção na EFD-Contribuições

A Fiscalização aplicou multa regulamentar de R\$ 16.571.535,55 com fundamento no art. 57, III, 'a', da MP nº 2.158-35/2001, pela apresentação de EFD-Contribuições com informações incorretas decorrentes das classificações fiscais e dos créditos que a Autoridade Fiscal reputou indevidos.

A Recorrente sustenta que a cumulação da multa regulamentar com a multa de ofício de 75% configuraria bis in idem, na medida em que ambas teriam como suporte fático as mesmas situações que originaram o lançamento principal, devendo a multa regulamentar ser absorvida pela de ofício pelo princípio da consunção.

A tese não prospera. A multa de ofício e a multa regulamentar possuem pressupostos fáticos inteiramente distintos, o que afasta tanto o bis in idem quanto a consunção:

A multa de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996) tem como pressuposto o não recolhimento do tributo devido — sanciona a violação da obrigação tributária principal. A multa regulamentar do art. 57, III, 'a', da MP nº 2.158-35/2001 tem como pressuposto a

escrituração de informações incorretas na EFD-Contribuições — sanciona o descumprimento da obrigação acessória de escriturar e declarar corretamente. São obrigações de natureza e conteúdo distintos, cujos ilícitos correspondentes podem ocorrer de forma independente: o contribuinte poderia escriturar corretamente na EFD e mesmo assim deixar de recolher o tributo (incidindo apenas a multa de ofício); ou poderia escriturar incorretamente e recolher o tributo (incidindo apenas a regulamentar). A separabilidade lógica dos pressupostos é o elemento que afasta a consunção, que pressupõe exatamente o contrário — que o ilícito acessório seja consequência necessária e inevitável do mesmo fato que constitui o ilícito principal.

A cumulação das sanções é, portanto, legítima. Não existe súmula do CARF que, de forma genérica, declare a cumulabilidade das sanções por obrigação principal e acessória — a questão resolve-se pela análise dos pressupostos fáticos de cada penalidade, e, no presente caso, a separabilidade lógica entre o ilícito que origina a multa de ofício e o ilícito que origina a multa regulamentar é suficiente para afastar tanto o bis in idem quanto a consunção.

Os demais argumentos suscitados pela Recorrente também não prosperam. A alegação de desproporcionalidade da multa implicaria reconhecer a inconstitucionalidade do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, o que é vedado ao CARF pela Súmula CARF nº 2, que proíbe este Conselho de afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade. Não há, tampouco, fundamento legal para afastar ou reduzir a multa com base em alegada boa-fé decorrente de divergência jurisprudencial sobre as classificações fiscais: a lei não prevê essa excludente, e a existência de posições divergentes no CARF não equivale a erro escusável juridicamente reconhecido.

Voto, portanto, pela manutenção da multa regulamentar no valor de R\$ 16.571.535,55.

Em resumo, entendo que devemos:

(a) MANTER a autuação referente à reclassificação das carnes temperadas do Capítulo 02 para o Capítulo 16 da NCM, adotando os fundamentos do Acórdão 9303-016.933 da CSRF/3ª Turma (sessão de 25/09/2025, unânime), cujos fundamentos este Colegiado endossa por entendê-los juridicamente corretos, mantendo-se a exigência de PIS e COFINS sobre as receitas correspondentes, ficando também mantida a autuação relativa aos kits de produtos cujos componentes principais são carnes temperadas com ingredientes além do sal;

(b) MANTER a autuação referente ao pão de queijo quanto ao seu reflexo na multa regulamentar: a escrituração sob o NCM 19021100 (posição 1902 — massas alimentícias), quando a classificação correta é NCM 1901.20.00, constitui informação inexata na EFD-Contribuições e integra a base de cálculo da penalidade prevista no art. 12, II, da Lei nº 8.218/1991 (item VI.I.4 do

Relatório Fiscal)); não há exigência de PIS e COFINS sobre as receitas de pão de queijo nesta autuação;

(c) MANTER a autuação referente às coxinhas de frango (NCM 1602.32.00, por aplicação da Nota 1(a) do Cap. 19, Nota 2 do Cap. 16 e SC SRRF/9ª RF nº 33/2011), e MANTER a autuação referente às tortas, empadinhas e sanduíches, por erro de classificação na posição 19.02: os produtos com teor de carne superior a 20% em peso enquadram-se no Capítulo 16 (posições 1602.50 ou 1602.32, conforme parecer CCA/OMA e SC RFB aplicáveis); os com teor igual ou inferior a 20% enquadram-se na posição 1905.90 (produtos de pastelaria), nos termos das NESH e do parecer CCA/OMA (IN RFB nº 1.859/2018) — em ambos os casos, a posição 19.02 é incorreta;

(d) CANCELAR a autuação relativa à incidência do PIS e da COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS;

(e) CANCELAR a glosa dos créditos de PIS e COFINS sobre ferramentas, instrumentos de medição e seus serviços de manutenção e calibração, ar-condicionado utilizado nas áreas produtivas, e serviços de consultoria de efficientização de energia elétrica, por se configurarem insumos segundo os critérios de essencialidade e relevância do REsp 1.221.170/PR;

(f) MANTER a glosa dos créditos referentes a serviços de repaletização, movimentação cross docking e operações logísticas sobre produtos acabados, por não configurarem insumos segundo os critérios de essencialidade e relevância do REsp 1.221.170/PR, conforme entendimento firmado pela CSRF no Acórdão 9303-016.933 e na Súmula CARF nº 232 (vigência em 16/09/2025);

(g) MANTER a glosa dos créditos de frete no mercado interno, por ausência de demonstração, pela Recorrente, do quantum legítimo do crédito segundo critério de proporcionalização adequado (massa ou volume), e por não ter comprovado, de forma individualizada, o registro autônomo e a efetiva tributação pelo PIS/Cofins dos fretes incidentes sobre insumos não onerados pelas contribuições, nos termos da Súmula CARF nº 188; bem como a glosa dos fretes após o desembaraço aduaneiro na importação, por não integrarem o valor aduaneiro nos termos do art. 15, § 1º, da Lei nº 10.865/2004; e CANCELAR a glosa dos créditos referentes a serviços de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, por preenchimento dos requisitos da Súmula CARF nº 243 (vigência em 04/12/2025) — serviços contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoa jurídica brasileira, e efetivamente tributados;

(h) MANTER a glosa dos créditos presumidos agroindustriais das Leis nº 12.058/2009 e 12.350/2010, por ausência de demonstração, pela Recorrente, de que as operações subjacentes preenchem os requisitos positivos das respectivas leis de regência, ônus que lhe incumbia e que não foi satisfeito nos autos;

(i) MANTER a multa regulamentar de R\$ 16.571.535,55, aplicada com fundamento no art. 57, III, 'a', da MP nº 2.158-35/2001, por configurar sanção autônoma pelo descumprimento

de obrigação acessória, cumulável com a multa de ofício em razão da distinção de seus pressupostos fáticos; e

(j) MANTER, quanto aos demais itens de crédito glosados cuja improcedência está devidamente comprovada nos autos (serviços sem vinculação com o processo produtivo demonstrada), a autuação, nos termos da fundamentação constante do item VI.2(e) deste Voto.

(j) MANTER, quanto aos demais itens de crédito glosados cuja improcedência está devidamente comprovada nos autos (serviços sem vinculação com o processo produtivo demonstrada), a autuação, nos termos da fundamentação constante do item VI.2(e) deste Voto.

IX. Dispositivo

Ante o exposto, com fundamento nas razões acima delineadas, voto por conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para:

(i) CANCELAR a autuação relativa à incidência do PIS e da COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS;

(ii) REVERTER a glosa dos créditos de PIS e COFINS sobre ferramentas, instrumentos de medição e seus serviços de manutenção e calibração, ar-condicionado utilizado nas áreas produtivas, e serviços de consultoria de eficientização de energia elétrica, por se configurarem insumos segundo os critérios de essencialidade e relevância do REsp 1.221.170/PR; e

(iii) REVERTER a glosa dos créditos referentes a serviços de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que preenchidos os requisitos da Súmula CARF nº 243 (vigência em 04/12/2025) — serviços contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoa jurídica brasileira, e efetivamente tributados;

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira