



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.723608/2017-79
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-005.725 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrentes BRF - BRASIL FOODS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012

DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de diligência/perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

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

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

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

Data do fato gerador: 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se

preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e resíduos, passíveis de serem enquadrados como custos de produção.

PIS/COFINS. FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA.

Os serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo da agroindústria geram direito ao crédito.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. DIREITO A CRÉDITO.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, há possibilidade de creditamento na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. 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 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.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:

a) revendidos; ou

b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

BENS PARA REVENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Os incisos I dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 admitem créditos sobre bens adquiridos para revenda, exceto os tributados à alíquota zero.

PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. VENDAS COM SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE.

A suspensão da incidência das contribuições, nos casos previstos no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, tem caráter obrigatório e se aplica às vendas para a

agroindústria com finalidade de industrialização. Desde 4 de abril de 2006 é obrigatória a suspensão de incidência de COFINS quando ocorridas as condições previstas no art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

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

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

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

CARNE. CLASSIFICAÇÃO.

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

BOLSA TÉRMICA. CLASSIFICAÇÃO.

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

MASSA PARA PÃO DE QUEIJO. CLASSIFICAÇÃO.

A massa para “pão de queijo” deve ser classificada na posição 1901.2000.

TORTAS. CLASSIFICAÇÃO.

A classificação mais adequada para “torta” é na posição 19.05, conforme item 10 da NESH da posição.

SANDUÍCHES PRONTOS. CLASSIFICAÇÃO.

A classificação mais adequada para “sanduíche pronto” é a 16.02, conforme Regra 3, item X, exemplo 1.

COXINHA DE FRANGO. CLASSIFICAÇÃO.

A classificação mais adequada para “coxinha de frango” é a posição 16.02, conforme Nota “a” do Capítulo 19, Nota 2 do Capítulo 16 e os textos da posição 16.02 e da subposição 1602.32, considerando a RGI-HI nº 6

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa sobre: a) despesas com fretes (apenas das despesas de frete nos serviços de transporte de EPI, material de laboratório, material de limpeza de unidade produtiva, intermediários e movimentação interna de produtos em elaboração e acabados e na aquisição de ativo imobilizado com direito ao crédito); b) aquisição de Pallets; c) os custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico; d) os custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos (em relação a peças e serviços de bens alocados nas unidades produtivas); e) os custos com Manutenção de Edificações, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa); f) os custos com Lubrificantes e Graxas; g) os custos com embalagens, h) os custos com Materiais de Laboratório e Sanitário (higienização da unidade produtiva); i) os custos com EPIs e Indumentárias, e, finalmente, j) os custos com instrumentos.

(documento assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovich Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **1881/1969**, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **07-41.965 - 4ª Turma da DRJ/FNS**, e-fls. **1850/1874**, que julgou procedente em parte a impugnação.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Trata-se de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, apurados no período de outubro a dezembro de 2012, nos valores de **R\$ 5.289.040,11** e de **R\$ 24.361.639,33**, respectivamente, acrescidos de multa ofício de 75% e juros de mora.

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

No decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária, que acarretaram a glosa de créditos informados em Dacon e o lançamento de valores de PIS/Pasep e de Cofins. Do quadro **DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL** consta que as infrações consistem de **OMISSÃO DE RECEITA** sujeita à tributação e **CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE** (para esta infração não houve crédito tributário constituído)

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

Quadro 1 – Processos relacionados – 4º trimestre-calendário de 2012				
	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	23352.67924.140613.1.1.08-8541	PIS/Pasep-EXP	10983.917660/2016-34	11516.723608/2017-79
2	02275.77117.140613.1.1.10-0972	PIS/Pasep-Merc Int	10983.917659/2016-18	
3	25250.74015.200613.1.1.09-7001	COFINS-EXP	10983.917661/2016-89	
4	13455.36341.140613.1.1.11-6124	COFINS-Merc Int	10983.917658/2016-65	

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

Glosa de Créditos = Crédito no Dacon Original – Crédito confirmado no Dacon corrigido						
2012 Período	PIS – Ficha 6A Créditos Básicos – Linha 24 A	PIS – Ficha 6A Créditos Presumidos – Linha 29 B	COFINS – Ficha 16 A Créditos Básicos – Linha 24 C	COFINS – Ficha 16 A Créditos Presumidos – Linha 29 D	TOTAL PIS = A + B	TOTAL COFINS = C + D
OUTUBRO	669.582,35	1.030.060,92	3.084.136,89	4.741.599,50	1.699.643,27	7.825.736,39
NOVEMBRO	643.857,59	1.029.232,96	2.965.647,01	4.738.424,00	1.673.090,55	7.704.071,01
DEZEMBRO	733.738,17	842.401,21	3.379.642,47	3.878.405,02	1.576.139,38	7.258.047,49
TOTAL	2.047.178,11	2.901.695,09	9.429.426,37	13.358.428,52	4.948.873,20	22.787.854,89

Tais créditos são os mesmos que foram solicitados pela interessada nos Pedidos de Ressarcimento e que foram glosados através dos Despacho Decisório tratados nos processos administrativos nºs 10983.917658/2016-65, 10983.917660/2016-34, 10983.917661/2016-89 e 10983.917659/2016-18.

Como dito, o relatório fiscal é o mesmo para todos os processos do período, como relacionados acima. Desta feita, os fatos postos pela fiscalização relacionados a esta infração não serão aqui relatoriadas, mas remete-se aos relatórios dos votos dos referidos processos, que passam a integrar os autos do presente processo.

Das omissões de receita 1. Crédito presumido de ICMS Conforme os balancetes de folhas 193 a 333 (outubro), 334 a 475 (novembro) e 476 a 626 (dezembro), extraídos do SPED Contábil (requisição de cópia de escrituração digital (às fl. 192), a contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS, conforme escriturado nas contas contábeis: *CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IND.CARNES, CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NA FILIAIS, CREDITO PRESUMIDO DE ICMS - BOVINOS, CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IN.LACTEOS*. Desta feita, a Autoridade Fiscal, considerando que tais receitas são tributáveis, com base nos dispositivos legais que indica em seu relatório, realizou o lançamento para a constituição do crédito tributário devido.

2. Incorreta classificação fiscal de produtos Os demais valores lançados referem-se à omissão de receitas decorrentes da incorreta classificação fiscal de alguns produtos.

Informa autoridade fiscal que: foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 005/2017, deste TDPF (fls. 627 e seguintes), questionando sobre o processo produtivo e classificação fiscal de diversos itens; foi fornecida resposta relativa ao 4º trimestre, tratando de 278 produtos, anexada na folha 707; alguns produtos não foram contemplados nos arquivos anexados, mas foram prestadas as informações sobre a maior parte dos itens da intimação.

2.1. Carnes Temperadas Relata a autoridade fiscal que foram informadas na EFD-Contribuições a comercializações de produtos com classificações fiscais no capítulo 02 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM. e junta a listagem de tais produtos. Informa que os produtos consistem de "carnes temperadas, de bovinos, suínos ou aves e o correspondente material de embalagem" a exceção dos produtos identificados como KIT, que são produtos que, normalmente, contêm sacolas e alimentos e serão tratados adiante no item *KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGAO e outros*. Informa ainda:

que a interessada foi intimada a apresentar a listagem de insumos e o processo produtivo de cada um dos produtos; que não foram fornecidos detalhes mas que, entretanto, a informação é suficiente para o objetivo pretendido, no caso, a verificação da inadequação da classificação desses produtos pela interessada. E menciona que excerto da resposta da contribuinte que diz: “faz parte do custo de produção todos os insumos consumidos via lista técnica (Matéria-prima, **condimentos**, embalagens, **temperos** e etc.)”.

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.

2.2. Kit Felicidade (Chester) Perdigão e outros Relata a autoridade fiscal que diversos itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como kits. Em tal arquivo verifica-se que o **KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGAO** descreve um conjunto de materiais que não se enquadram na condição de sortido para venda a retalho e sim em um conjunto de produtos que devem ter classificação fiscal individual, porque o item **158367, BOLSA TERM TIRACOLO 430X320X120MM PERD**, trata-se de sacola térmica que não se constitui, nos termos da RGI/SH nº 5, uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que acondiciona. Trata-se de um artigo reutilizável e que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, tendo capacidade, segundo as dimensões fornecidas, para mais de 16 litros. Desta forma, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição 42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico.

Que os temperos incluídos no produto **CHESTER INTEIRO ELAB (CHT)**, que faz parte do **KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGAO**, são *sal*, *GLICOSE MILHO PO (MOR-REX 1940/DRYGILL)*, *TRIPOLIFOSFATO SODIO (STP)*, *GLUTAMATO MONOSSODICO* e *CONDIMENTO EMBUTIDO CARNE GALINHA*. Tal produto, portanto, contém temperos que não se limitam a sal, condição necessária para permanecer no capítulo 2 da NCM. Que, assim, não resta nenhuma dúvida que tal produto está excluído do capítulo 2 e classifica-se na posição 1602.32.00.

2.3. Produtos informados com NCM 1902 A autoridade fiscal traz uma listagem de produtos que foram informados na EFD-Contribuições como sendo classificados na posição 19.02 da NCM, que estava incluída no rol dos produtos tributados a alíquota zero. Com base na Resolução CAMEX nº 94/2011, seção 1, página 20 e nas mesmas NESH, conclui que, independentemente da classificação correta de cada uma das dezenas de itens relacionados, o importante no caso em tela é que os referidos itens não se classificam na posição 1902 e seus desdobramentos e, portanto, deveriam ter sido tributados normalmente já que não estão amparados por qualquer comando legal que afaste a tributação.

2.4. Da Consolidação das Incorreções de Classificação Fiscal Decorrentes de classificação fiscal incorreta ou CST incorreto foram apurados os seguintes valores de base de cálculo no período em tela:

	Outubro	Novembro	Dezembro
VI.II.2-Carnes Temperadas (e kits), classificadas incorretamente	9.537.188,28	100.251.081,53	163.329.524,35
VI.II.3-Produtos informados com NCM 1902, classificados incorretamente	3.764.906,67	2.948.554,78	2.975.322,15
TOTAIS POR MÊS	13.302.094,95	103.199.636,31	166.304.846,50

3. Valores das receitas omitidas Os seguintes valores foram apurados relativos a receitas que não foram tributadas corretamente:

Omissão de receita					
2012	Crédito Presumido do ICMS	Classificação Fiscal incorreta	Total da Base de Cálculo	PIS	COFINS
Período	(Base de Cálculo)	(Base de Cálculo)		1,65%	7,60%
OUTUBRO	15.865.949,69	13.302.094,95	29.168.044,64	481.272,73	2.216.771,39
NOVEMBRO	11.195.574,34	103.199.636,31	114.395.210,65	1.887.520,97	8.694.036,00
DEZEMBRO	10.679.784,41	166.304.846,50	176.984.630,91	2.920.246,41	13.450.831,94
TOTAL	37.741.308,44	282.806.577,76	320.547.886,20	5.289.040,11	24.361.639,33

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

A Recorrente, preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração alegando que a "glosa dos créditos decorrentes do PIS e da COFINS apurados no 4º trimestre de 2012 foi realizada a partir da análise de planilhas e documentos fiscais", critério este que alega ser, "a toda evidência, viciado, uma vez que não busca alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade produtiva da empresa". Aduz que a fiscalização precisa conhecer de perto a atividade desenvolvida pela empresa e não simplesmente elaborar planilha listando os itens glosados, sem explicitar a motivação (fática e jurídica) das glosas.

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

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

As razões de impugnação em relação aos créditos constituídos indevidamente, posta no item IV – DA CORRETA APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS da impugnação, tem os mesmos fundamentos das postas nas manifestações de inconformidade contra os Despachos Decisórios. Desta feita, não serão aqui relatorizadas, mas remete-se aos relatórios dos votos dos referidos processos, que passam a integrar os autos do presente processo.

Já no tópico IV.5 - NÃO INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS, a impugnante traz seu entendimento sobre a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS para, ao final, concluir que este não representa ingresso de receita, mas se apresenta como um benefício fiscal sobre o qual não pode ocorrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e as Cofins. Segue discorrendo sobre a legislação de regência das contribuições e afirma que, a teor desta legislação, "são receitas tributáveis somente aqueles ingressos que se incorporam definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica e que representam novas receitas". E considerando que o crédito presumido em questão não se trata de receita, mas de "de recuperação de custos e despesas inerentes à **atividade da empresa**, não representando, portanto, o ingresso de receita ou qualquer aumento no seu patrimônio", defende que

não integra a base de cálculo das contribuições, razão pela qual os Autos de Infração são improcedentes. Para corroborar suas alegações, traz jurisprudência do CARF e do STJ. E, por fim, no tópico IV.5.3 – *DO SOBRESTAMENTO DO PRESENTE PROCESSO*, menciona que o STF declarou a repercussão geral do RE 835.818/RG que trata dessa matéria e pede que, alternativamente, o presente processo seja sobrestado até a decisão definitiva do STF.

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

No item V.1 – *DAS CARNES*, em relação às carnes especificados durante a fiscalização e consolidados no relatório fiscal - classificadas nos NCMs nº 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700, sujeitas à alíquota zero, nos termos do art. 1º, XIX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 10.925/04 -, defende que, pela composição dos ingredientes é possível verificar que “a elas **não são adicionadas substâncias que alterariam a sua natureza química**” e o fato de as carnes “serem temperada para **exclusiva conservação** não altera em nada o seu caráter *in natura*”. Conclui que se a carne temperada para sua manutenção não perde o caráter *in natura* e não há qualquer indícios que não sejam carnes, está absolutamente correta a classificação adotada para estes produtos, não havendo qualquer base legal ou laudo que comprove a tese da fiscalização, que afirma que as carnes *in natura* (acrescida de alguns ingredientes para sua conservação) deveriam ser classificadas na posição 16.02.

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

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

Para auxiliar o intérprete no enquadramento da posição correta do NCM, a Regra 3 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH (IN SRF nº 807/2008, com as alterações da IN RFB nº 1.260/12, vigente à época dos fatos),¹ trouxe uma forma de interpretação para classificação dos produtos, estabelecendo que (i) a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica, bem como (ii) se classificam pela matéria que lhes confira a característica essencial. Se ainda assim não for possível o enquadramento, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

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

- no item V.4.1 – *DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO PÃO DE QUEIJO (NCM 1902.1100)* alega: os pães de queijo comercializados não consistem de "pasta congelada ou mistura" classificadas na posição 1901.2000 como sustenta a Autoridade Fiscal; diz que tais produtos já são próprios para consumo, o que afasta a sua classificação no NCM 1901.2000; a classificação do pão de queijo no NCM 1902.1100 (Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo que contenha ovos) mostra-se a classificação fiscal mais adequada;

- V.4.2 – *DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO SANDUÍCHE HAMB. E DA TORTA DE PEITO DE PERU E TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY (NCM 1902.2000)*: nos produtos sanduíches e nas tortas, a carne e o peito de peru representam apenas parcela, um dos ingredientes do sanduíche, o que atrai a aplicação da classificação mais próxima da descrição apresentada pela NESH, que é o de massa alimentícia na posição 19.02; a torta de peito de iogurte com palmito e catupiry, por não se equiparar a qualquer dos produtos listados nas demais subposições (pães, bolachas, biscoitos, waffles e torradas), não pode ser classificada na posição 19.05, que trata exclusivamente de produtos de padaria ou pastelaria;

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

- V.4.3 – *DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA COXINHA DE FRANGO (NCM 1902.3000)*: o frango componente das coxinhas é apenas um dos ingredientes do produto final e amolda-se corretamente na classificação de outras massas alimentícias da NCM 1902.3000.

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

Ao final a recorrente pugna: pelo reconhecimento da nulidade do Auto de Infração; que sejam reconhecidos integralmente os créditos pleiteados; que sejam afastadas as exigências sobre as supostas omissões de receitas; pelo julgamento em conjunto dos processos relacionados; que, em sendo mantida a presente autuação, seja sobrestado o presente processo e os processos conexos, até decisão definitiva do E. STF nº RE 835.818/RG, afetado como repercussão geral.

É o relatório

O Acórdão n.º 07-41.965 - 4ª Turma da DRJ/FNS está assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2009

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, fazendo-se necessária sempre que presentes os pressupostos legais, mesmo na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

Confirmada a suspensão da exigibilidade por medida judicial favorável ao contribuinte no momento da ciência do lançamento ao contribuinte, cancela-se a multa de ofício aplicada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2009

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda, com o mesmo objeto da autuação fiscal, importa a renúncia às instâncias julgadoras administrativas ou desistência de eventual recurso interposto. A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. PREVALÊNCIA SOBRE DECISÃO ADMINISTRATIVA.

A decisão judicial transitada em julgado prevalece sobre a decisão administrativa.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, alegando, em síntese:

Em preliminar:

- A necessidade de analisar os processos constantes da e-fl. 1882 em conjunto;

No mérito:

- A apuração regular dos créditos não cumulativos do PIS e da COFINS do 4º Trimestre de 2012;

- A nulidade por falta de análise da atividade da Recorrente;

- O conceito de insumo conforme a jurisprudência do CARF e do STJ;

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Em apertada síntese, trata-se de processo relativo a créditos de PIS e COFINS, bem como a classificação de mercadorias.

Preliminar de Nulidade

A Recorrente alega a nulidade tendo em vista a necessária análise da atividade para verificação da vinculação de cada item glosado no seu processo produtivo.

Sobre esse ponto, conforme já esclarecido na decisão a quo, a alegação de nulidade é desprovida de fundamento tendo em vista que não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Decreto n.º 70.235/1972

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Nesse sentido, cito jurisprudência que trata dos pressupostos da nulidade.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (Acórdão 1402-001.756 – 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento – Sessão de 29 de julho de 2014)

Tendo em vista a falta de fundamento do pedido, nega-se provimento a alegação de invalidação do procedimento fiscal.

Mérito. Créditos PIS/COFINS. Não Cumulatividade

A Recorrente discorre extensamente sobre o regime de não cumulatividade das contribuições. Aborda dentre outros quanto a problemática da restrição dos créditos de PIS e COFINS por lei e por atos infralegais. Afirma que os insumos são de grande amplitude no regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

De forma geral, cabe razão a recorrente. O STJ, por meio do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE nº 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência deste CARF, trata-se de analisar se os insumos atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Para fins didáticos passaremos a análise das exclusões/glosas seguindo a estrutura aproximada utilizada pela Recorrente, bem como os documentos constantes dos autos.

Glosas analisadas
IV.1.a – Custos com Fretes

IV.1.b – Custos com Pallets
IV.1.c – Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico
IV.1.d – Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos
IV.1.e – Custos com Manutenção de Edificações
IV.1.f – Custos com Lubrificantes e Graxas
IV.1.g – Custos com embalagens
IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório e Sanitários
IV.1.j – Custos EPI's e Indumentárias
IV.1.k – Custos com instrumentos
IV.2 – Produtos adquiridos com alíquota zero e com incidência posterior
IV.3 – Produtos adquiridos com crédito presumido da agroindústria

Finalmente, observe-se que as glosas aqui analisadas se referem a apuração das bases de cálculo tratados em outros processos que estão conexos ao presente processo.

Tais argumentos e pedido de diligência, à evidência, não se referem à apuração das bases de cálculo do presente crédito tributário, mas à apuração das bases de cálculos dos créditos da contribuinte objetos dos PER/Dcomp tratados nos processos administrativos nºs 10983.917658/2016-65, 10983.917660/2016-34, 10983.917661/2016-89 e 10983.917659/2016-18. Sobre as glosas de créditos e a regularidade desse procedimento somente cabe aqui dizer que foram tratadas nos autos dos referidos processos. (e-fl. 1859)

IV.1.a – Custos com Fretes

Como demonstrado na Impugnação, a fiscalização glosou créditos sobre as despesas com fretes, tais como: fretes intermediários, fretes de movimentação interna, fretes de produto acabado, fretes na aquisição de bens do ativo imobilizado, fretes na aquisição de EPI's, frete nos serviços de limpeza, etc.

Parte das glosas constantes na referida planilha são relacionadas aos fretes na aquisição de bens que estão diretamente vinculados à atividade da Recorrente, tais como EPI's, materiais de limpeza, material de laboratório, etc.

Quanto a este ponto, entendeu o v. acórdão recorrido que “quanto aos fretes na aquisição EPI's, materiais de limpeza e material de laboratório, não há direito a crédito,

haja vista, como já visto em tópico específico, tais produtos não consistem de insumo”.
(e-fl. 1899)

Sob essa categoria foram glosados valores associados as despesas com frete e logística em geral.

O CARF tem jurisprudência onde entende que as atividades de logística e movimentação interna integram o processo produtivo de uma agroindústria. Ver acórdãos: CARF - Acórdão nº 3403-001.597; CARF - Acórdão nº 3302-003.097; e CARF - Acórdão nº 3402-002.881.

Nessa mesma linha, a jurisprudência recente do CARF é no sentido de aceitar os créditos com as despesas de frete entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como de armazenagem.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. Recurso Especial da Contribuinte provido. Acórdão/CSRF nº 9303-004.318, Data 02/01/2017.

FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO. Gera direito a créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda (...). CARF, Acórdão 3301-00.424, Data 03/02/10.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE. De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS não cumulativo sobre despesas com o descarregamento de mercadorias no porto e seu transporte até a unidade fabril por tubovia, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. CARF, Acórdão nº 9303-005.941 do Processo 11080.722809/2009-14, Data 28/11/2017

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter as glosas dos serviços de frete, ainda que esteja relacionada toda atividade produtiva da Recorrente, inclusive à aquisição EPI's, materiais de limpeza e material de laboratório.

IV.1.b – Custos com Pallets

O v. acórdão recorrido manteve a glosa de créditos apropriados pela Recorrente sobre pallets, por entender que somente conferem créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos de pallets, destinados a armazenagem e ao transporte de produtos acabados. (e-fl. 1907)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a aquisições de pallets, utilizados na organização da produção em unidades transportáveis e armazenáveis.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para movimentar cargas de pequenas dimensões; ii) o fato de tais pallets serem muitas vezes descartados, não mais retornando para o estabelecimento da Recorrente.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

MATERIAL DE EMBALAGEM. AQUISIÇÃO DE “PALLET” DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO “STRETCH”. INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO RECONHECIDO. (...) No segmento de laticínios, a paletização - que envolve o acondicionamento no “pallet”, plástico de coberto e colocação do filme “stretch” - não é realizada apenas para fins de transporte, mas para a própria estocagem do produto no estabelecimento industrial. Decorre ainda de normas de controle sanitário na área de alimentos (Portaria SVS/MS nº 326, de 30 de julho de 1997), que exigem o acondicionamento dos produtos acabados em estrados (item 5.3.10), de forma a impedir a contaminação e a ocorrência de alteração ou danos ao recipiente ou embalagem (item 8.8.1). Tratando-se, assim, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que decorre de exigências sanitárias, deve ser reconhecido o direito ao crédito. CARF, Acórdão 3802-001.619, Data 28/02/13

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLET Os pallets são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. Acórdão nº 3301-004.056 do Processo 10983.911352/2011-91 Data 27/09/2017

As despesas listadas nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa na aquisição dos pallets.

IV.1.c – Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico

Ao manter as glosas dos créditos, a DRJ/FNL entendeu que a Recorrente também não poderia se apropriar de crédito sobre custos com operações de movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico, consignando que tais serviços “(...) não se

confundem com fretes na operação de venda e são realizados sobre os produtos acabados, não sendo, portanto, considerados insumos na aceitação da legislação de regência". (e-fl. 1912)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a serviços de logística.

O CARF tem jurisprudência onde entende que as atividades de logística e movimentação interna integram o processo produtivo de uma agroindústria. Ver acórdãos: CARF - Acórdão nº 3403-001.597; CARF - Acórdão nº 3302-003.097 e CARF - Acórdão nº 3402-002.881.

Dentre os serviços logísticos geradores de créditos estão a armazenagem, a pesagem, o monitoramento, a ovação e desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e a taxa de selagem de containers.

Conforme entendimento desta turma de julgamento, não geram créditos os serviços de despachante aduaneiro.

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas nos custos com operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico.

IV.1.d – Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos

O v. acórdão recorrido manteve as glosas vinculadas às peças e serviços de manutenção, pautando-se no equivocado argumento de que os bens e serviços de manutenção não estão diretamente vinculados a máquinas e equipamentos da linha de produção e, por essa razão, não asseguram o direito ao crédito em discussão. (e-fl. 1915)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESA COM MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS. CABIMENTO. Atendidas as demais condições, as despesas realizadas com manutenção de máquinas e equipamentos, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, geram direito a crédito do PIS não-cumulativo. CARF, Acórdão nº 3301-003.228 do Processo 13052.000229/2004-12, Data 22/02/2017

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003 CUSTOS/DESPESAS. MANUTENÇÃO. MÁQUINAS/EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com manutenção de máquinas e equipamentos industriais e com combustíveis e lubrificantes geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. CARF, Acórdão nº 9303-008.576 do Processo 10218.000488/2005-04, Data 15/05/2019

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos (em relação a peças e serviços de bens alocados nas unidades produtivas).

IV.1.e – Custos com Manutenção de Edificações

O v. acórdão recorrido manteve a glosa de créditos decorrentes dos custos com a manutenção predial de edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa, por entender que “(...) não consistem de insumo e que não existe previsão legal para a tomada de crédito” (e-fl. 1919)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com manutenção de edificações.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. BENFEITORIAS E EDIFICAÇÕES. DEPRECIAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. Em relação aos bens do ativo imobilizado (máquinas, equipamentos, edificações e benfeitorias), com expectativa de utilização no processo produtivo por mais de um ano, os créditos serão calculados com base no valor do encargo de depreciação ou amortização incorrido no período, observados os demais requisitos exigidos pela lei. CARF, Acórdão nº 3803-003.208 do Processo 10925.000464/2009-94, Data 17/07/2012

(...) d) Manutenção Predial, Serviço de Pintura e de Construção Civil: A diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil. O Fisco apurou que os serviços de pintura foram realizados no acesso a indústria e lateral do prédio bloco administrativo. II – pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib, pintura na sala de manutenção de baterias, pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição, pintura no setor mec preparação e piso da oficina, pintura no setor abt, serviço de manutenção civil no setor abt e serviço de manutenção civil piso setor Produtivo. Nesta caso apenas os custos com a manutenção predial do setor fabril e os serviços de pintura deste mesmo setor tem o direito de fazer parte do cálculo do crédito da exação. (...)”. Acórdão nº 3402-002.312, Data 29/01/2014

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com manutenção de edificações, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa).

IV.1.f – Custos com Lubrificantes e Graxas

Apesar da previsão legal, o v. acórdão recorrido manteve a glosa de créditos sobre lubrificantes e graxas utilizados pela Recorrente, sob o fundamento de que a Recorrente não teria comprovado que os produtos em questão dariam direito ao crédito. (e-fl. 1922)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com lubrificantes e graxas.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, consequentemente à obtenção do produto final. Para uma empresa agroindustrial, constituem insumos: (...) (b) detergentes, lubrificantes, GRAXAS, óleos, inibidores de corrosão, anticongelantes, e óleo diesel, gás GLP e lenha, e serviços relacionados a sua aquisição (...). CARF, Acórdão nº 3403-003.096, Data 23/02/16.

(...) DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. CARF, Acórdão nº 3302-002.027, Data 23/04/13.

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis à produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com lubrificantes e graxas.

IV.1.g – Custos com embalagens

O v. acórdão recorrido manteve a glosa de créditos de PIS em razão dos custos incorridos com material de embalagem (alça injetável, caixas, embalagens específicas para cada tipo de produto, sacos big bag, dentre outros), por entender que somente confeririam créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados à armazenagem e ao transporte de produtos acabados. (e-fl. 1924)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com embalagens.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

(...) INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE. O custo com embalagens utilizadas para o transporte ou para embalar o produto para apresentação deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins quando pertinente e essencial ao processo produtivo(...). CARF, Acórdão nº 3402-002.793, Data 09/12/15

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis à produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com embalagens.

IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório e Sanitários

O processo industrial da Recorrente, por envolver alimentos de origem animal, está submetido aos mais diversos controles de qualidade que visam garantir não só a qualidade das matérias-primas e insumos utilizados na atividade industrial, mas também a qualidade do produto final objeto de venda. (e-fl. 1928)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitários.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante. CARF, Acórdão nº 3402-004.076 do Processo 10880.730171/2012-02, Data 27/04/2017.

COFINS. CRÉDITO. INSUMOS. Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais. Considerando ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item gastos com combustível empregado no transporte de pessoal, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito passivo. CARF, Acórdão nº 9303-007.864 do Processo 12585.720420/2011-22, Data 22/01/2019.

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitário (higienização da unidade produtiva).

IV.1.i – Custos com Higienização e Limpeza

No mesmo sentido do que foi exposto acima, o v. acórdão recorrido entendeu que os custos com higiene e limpeza são indiretos e que não se enquadram no conceito de insumo, não gerando o direito ao crédito. (e-fl. 1930)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com higienização e limpeza.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

DESPESA DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Despesas realizadas com serviços de limpeza e conservação geram direito a créditos a serem descontados do PIS e da COFINS, por se comprovar que não se tratam de meros serviços periféricos ou posteriores ao processo produtivo, mas o compõem e, ademais, prestam-se à própria manutenção de equipamentos de produção, viabilização e otimização do processo produtivo. Acórdão nº 3201-002.094 do Processo 16095.720244/2013-63 Data 15/03/2016.

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com higienização e limpeza.

IV.1.j – Custos EPI's e Indumentárias

Conforme se verifica da Norma Regulamentadora nº 6 do Ministério do Trabalho e Emprego, considera-se equipamento de proteção individual todo dispositivo ou produto, de uso individual utilizado pelo trabalhador, destinado à proteção de riscos suscetíveis de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho. (e-fl. 1932)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes uniformes e itens de proteção.

A glosa dessa trata de itens que possuem relação com equipamentos de E.P.I, envolvendo a segurança individual dos funcionários envolvidos na produção. A utilização de tais uniformes e itens de proteção é indispensável, em especial para uma indústria de alimentos. Trata-se de insumos de fácil identificação de essencialidade ou relevância para a produção.

O CARF tem jurisprudência nesse sentido.

"NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS/COFINS. Acórdão/CSRF nº 9303-003.477, de 25.02.2016.

(...) KITS DE SEGURANÇA E EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI. INSUMOS. ENQUADRAMENTO. Estas despesas com compra de mercadorias estão intrinsecamente relacionadas aos custos decorrentes da contratação e manutenção de funcionários, exigidas pela legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelos sindicatos das categorias profissionais dos empregados da empresa". (CARF, Ac. 3401-002.857, Data 27/01/15.

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa dos gastos com EPI's, indumentárias e itens de uso obrigatório.

IV.1.k – Custos com instrumentos

Quanto aos custos com instrumentos, o v. acórdão recorrido se limitou a consignar que eles não seriam insumos e que, portanto, não gerariam direito ao crédito. Contudo, como demonstrado na Impugnação, bastaria que a fiscalização tivesse analisado in loco as operações da Recorrente para constatar a essencialidade desses instrumentos, cujo crédito foi objeto de glosa.

	Base de Cálculo	PIS	COFINS
Instrumentos de medição	124.509,30	2.054,41	9.462,72
TERMIGRAFO (-30-30°C RTP120 JONHIS	45.328,40	747,93	3.444,96
ELETRODO PH CPS71D-7BB41 E HAUSER	27.931,64	460,87	2.122,80
TERMOMETRO DIG (-50-200°C AKSO	14.128,34	233,11	1.073,75
TERMOMIGROMETRO DIG (-50-70°C	8.945,29	147,60	679,84
TERMOMETRO DIG (-200-650°C DELTA OHM	5.408,00	89,23	411,01
TERMOMETRO DIG (-50-150°C AKSO	5.288,42	87,23	401,78
ALICATE AMPERDIG 373 FLUKE	4.335,00	71,53	329,46
ELETRODO PH 10F5469 DIGMED	2.620,00	43,23	199,12
MEDENERG MULTAB99 ETE-30	1.421,28	23,46	108,02
ALICATE AMPERMETRO DIG 375 FLUKE	1.420,00	23,43	107,92
ALICATE AMPERMETRO DIG 322 FLUKE	1.312,00	21,64	99,72
TERMOMETRO ANAL (-38-50°C INCOTERM	880,73	14,53	66,94
TERMORESIST 810 130 4059 BOSCH	872,10	14,39	66,28
TERMOMETRO ANAL (-40-50°C INCOTERM	865,38	14,28	65,77
TERMOMIGROMETRO DIG (-10-50°C	550,00	9,07	41,80
ELETRODO PH 0650 2051 TESTO	520,98	8,60	39,59
TERMOMETRO DIG (-50-105°C FULL GAUGE	520,00	8,58	39,52
ELETRODO PH BNC 300729 1 DENVER	504,84	8,33	38,37
TERMOMETRO	468,00	7,72	35,57
TERMOMETRO 02030002 CASP	412,00	6,80	31,31
TERMOMETRO DIG (-60-500°C AKSO	225,06	3,71	17,10
ALICATE AMPERMETRO DIG ET-3200A MINIPA	184,00	3,04	13,98
PRESSOSTATO	120,00	1,98	9,12
AMPERMETRO 33010110 AMTEK	95,00	1,57	7,22
TERMOMETRO BIMETALICO 0-500°C SALVI	92,00	1,52	6,99
ALICATE AMPERMETRO DIG FLUKE 381 FLUKE	62,84	1,04	4,78

(e-fl. 1936)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com instrumentos de medição de temperatura, eletricidade e outros.

A glosa dessa trata de itens que possuem relação com a atividade da agroindústria de alimentos, envolvendo o controle dos insumos durante o processo de fabricação. A utilização de tais equipamentos é indispensável, em especial para uma indústria de alimentos. Trata-se de insumos de fácil identificação de essencialidade ou relevância para a produção.

O CARF tem jurisprudência nesse sentido.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouquing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante. CARF, Acórdão nº 3402-004.076 do Processo 10880.730171/2012-02, Data 27/04/2017

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa dos gastos com instrumentos de medição de temperatura, eletricidade e outros que se são utilizados no processo produtivo.

IV.2 – Produtos adquiridos com alíquota zero e com incidência posterior

Ao analisar a apropriação de créditos do PIS e da COFINS sobre “bens adquiridos para a revenda” e “bens utilizados como insumos”, o v. acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos sobre bens sujeitos à alíquota zero, sob o fundamento de que nestes casos os créditos seriam vedados pela legislação. (e-fl. 1937)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes aos produtos adquiridos com alíquota zero.

Sobre o assunto, assiste razão a fiscalização, tendo em vista que é vedada a apropriação de créditos de PIS/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.

O CARF possui jurisprudência no sentido.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. É vedada a apuração de créditos da COFINS não cumulativa, quando da aquisição de insumos sujeitos à incidência de alíquota zero. CARF, Acórdão nº 3302-001.520 do Processo 11020.003570/2009-86, Data 21/03/2012

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. As aquisições de produtos tributados alíquota zero de PIS/Cofins não dão direito a créditos no regime de apuração não cumulativo. Acórdão nº 9303-004.343 do Processo 16349.000277/2009-88 Data 05/10/2016.

Sobre o tópico, anoto que na aquisição de insumos com alíquota zero não há qualquer previsão para o creditamento. Nesse sentido, reproduzo a ementa da Solução de Consulta COSIT nº 227/2017.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. 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 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. É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637/2002, arts. 3º, § 2º, II, e 5º, III. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO. É vedada a apropriação de créditos 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. É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III.

Assim de forma conclusiva, voto por negar provimento.

IV. 3 – Produtos adquiridos com crédito presumido da agroindústria - Exportação

Como dito, extrai-se do relatório fiscal que a Recorrente teria aproveitado indevidamente créditos presumidos vinculados à agroindústria. Tais créditos referem-se aos benefícios dispostos nas Leis nºs 12.058/09 e 12.350/10 e Instruções Normativas da RFB de nºs 977/09 e 1.157/11, os quais se enquadram nas atividades realizadas pela Recorrente nas seguintes operações:

Lei nº 12.058/09 e IN RFB nº 977/09	Lei nº 12.350/10 e IN RFB nº 1.157/09
Animais vivos classificados na posição 01.02 (bovinos), quando da realização de operações de exportação com produtos classificados nas posições 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	Animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM
Crédito presumido sobre o valor da aquisição de mercadorias com a suspensão do pagamento de PIS e da COFINS (previstas no inciso II do art. 32 da Lei nº 10.258/09) – (resultante do abate de bovinos) com destino a industrialização ou venda a varejo.	Produtos classificados nas posições 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 0207 e 0210.1 (carnes e miudezas frescas, congeladas ou em salmoura de suínos e aves), com destino a industrialização ou venda a varejo.

(e-fl. 1943)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a compra de bovinos para revenda. A Recorrente defende que se apropriou dos créditos presumidos apenas das mercadorias destinadas a exportação ou vendidas a empresa comercial exportadora.

Quanto a este ponto, a Recorrente comprovou em sua Impugnação que apropriou tão somente o crédito presumido proporcional sobre os bois vivos adquiridos que, de fato, configuraram como insumo aos bens exportados, ou seja, observando a vedação inserida na legislação mencionada acima relacionada à revenda. (e-fl. 1944)

Ocorre que após analisar os autos percebo que o tópico não foi alegado pela Recorrente em impugnação e, portanto não analisado pelo julgador de primeira instância.

Nesse sentido, há inovação em sede de Recurso Voluntário, ocorrendo a preclusão.

Nego provimento.

V – Da Diligência

A Recorrente requer a realização de diligência para análise do processo produtivo e da documentação.

A Recorrente requereu, em sua Impugnação, que fosse determinada a baixa dos autos em diligência para que a fiscalização pudesse analisar toda a documentação relacionada às operações que originou o crédito glosado indevidamente em conjunto com o processo produtivo da empresa, nos termos do art. 16, IV do Decreto 70.235/72, tendo em vista a grande quantidade de documentos e informações vinculados às glosas realizadas pela fiscalização e mantidas pelo v. acórdão recorrido. (e-fl. 1952)

Tendo em vista a análise dos documentos nos autos, e que estes são suficientes a formação da convicção do julgador, indefere-se o pedido de diligência.

V – Da classificação fiscal das mercadorias

A Recorrente pugna contra a reclassificação fiscal de diversos produtos realizadas pela fiscalização. A seguir passaremos a análise de cada um desses pontos.

Inicialmente compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento é utilizado por mais de 200 países e possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

No presente caso, verifica-se a divergência de diversos códigos de classificação fiscal. As classificações serão analisadas caso a caso tomando como base os documentos dos autos, bem como os pareceres do CCA/OMA, internalizados no Brasil, e as soluções de consulta de classificação fiscal proferidas pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Ressalta-se que, conforme art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014, as soluções de consulta e de divergência do Ceclam, a partir da data das respectivas publicações,

têm efeito vinculante no âmbito da RFB e respaldam qualquer sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização

VI.1 – Das carnes

O v. acórdão manteve o equivocado entendimento da Fiscalização de existência de omissão de receitas vinculadas à ausência de tributação pelo PIS e pela COFINS sobre as carnes, sob o fundamento de que tais mercadorias teriam sido equivocadamente classificadas nos NCMs nº 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700, sujeitas à alíquota zero, nos termos do art. 1º, XIX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 10.925/0422, quando o correto seria a classificação destes produtos na posição 1602 da NCM, sujeita à tributação pelo PIS e pela COFINS.

Como se vê do v. acórdão recorrido, os I. Julgadores entenderam que as carnes temperadas deveriam ser classificadas no capítulo 16. Contudo, como se passa a demonstrar, as mercadorias em questão, embora tenham sido temperadas, não perderam a característica de estado in natura, razão pela qual o enquadramento no capítulo 2 está absolutamente correto. (e-fl. 1957)

A Recorrente defende que a classificação fiscal das carnes seria nas NCMs nº 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700, sujeitas à alíquota zero. Defende que, pela composição dos ingredientes é possível verificar que "a elas não são adicionadas substâncias que alterariam a sua natureza química" e o fato de as carnes "serem temperada para exclusiva conservação não altera em nada o seu caráter in natura".

A fiscalização, por outro lado, entende que as carnes comercializadas pela Recorrente seriam classificadas no capítulo 16 do Sistema Harmonizado.

Entendo que não assiste razão a Recorrente.

As carnes compreendidas no capítulo 02 e posições do Sistema Harmonizado são aquelas, basicamente impregnadas apenas com sal.

O relatório fiscal reproduz com precisão os trechos da NESH relevantes para a correta classificação.

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

“CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo compreende as carnes em carcaças (isto é, o corpo do animal com ou sem cabeça), em meias-carcaças (uma carcaça cortada em duas no sentido do comprimento), em quartos, em peças, etc., as miudezas e as farinhas e pós de carne ou de miudezas de quaisquer animais (exceto peixes, crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos do Capítulo 3), próprios para a alimentação humana.

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

[...]

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

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

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

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

As carnes e miudezas apresentadas sob as formas descritas nos números 1) a 4) acima incluem-se neste Capítulo, mesmo que tenham sido tratadas com enzimas proteolíticas (por exemplo, a papaína), no intuito de as tornar tenras, e mesmo que se apresentem desmanchadas, cortadas em fatias ou picadas picadas (moídas). Por outro lado, as misturas ou combinações de produtos que se classificam em diferentes posições do Capítulo (as aves da posição 02.07 guarnecidas de toucinho da posição 02.09, por exemplo) continuam incluídas no presente Capítulo. (Alterado pela IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012) As carnes e miudezas, pelo contrário, incluem-se no Capítulo 16, quando se apresentem:

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

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

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

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

(e-fl. 856-857)

A coletânea dos pareceres de classificação do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), denominada atualmente de Organização Mundial de Aduanas (OMA), traduzida e publicada no Brasil pela Receita Federal do Brasil (RFB), possui o seguinte parecer:

0210.99

1. Cortes de frango (carne de aves da espécie Gallus domesticus), impregnados ou injetados em todas as suas partes com sal de mesa e submetidos a congelamento profundo, com um teor em sal de 1,2% ou mais, sem exceder a 3%, em peso, próprios para a alimentação humana. Aplicação das RGI 1 e 6.

Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 24.12.2018, (DOU de 27.12.2018)

O parecer ilustra que a carne foi impregnada apenas com sal e, por isso, a classificação no capítulo 02 do SH.

Ocorre que da leitura dos autos verifica-se que as carnes comercializadas pela Recorrente são do tipo impregnadas com sal e outros condimentos. Cito exemplos abaixo.

Verifica-se que os temperos incluídos no produto CHESTER INTEIRO ELAB (CHT), que faz parte do produto 382914, CHT024 CHESTER INT CONG PERD CX 24 KG, são sal, GLICOSE MILHO PO (MOR-REX 1940/DRYGILL), TRIPOLIFOSFATO SÓDIO (STP), GLUTAMATO MONOSSÓDICO e CONDIMENTO EMBUTIDO CARNE GALINHA. Cristalino que tal produto contém temperos que não se limitam a sal, condição necessária para permanecer no capítulo 2 da NCM. Assim, não resta nenhuma dúvida que tal produto está excluído do capítulo 2. (e-fls. 859-860)

Verifica-se que os temperos incluídos no produto 874285, PERNIL TEMPERADO (PTV), que faz parte de diversos produtos adiante listados, são TRIPOLIFOSFATO SÓDIO (STP), ERITORBATO SÓDIO 99% PUREZA, ACUCAR REFINADO PT 5KG, CALDO ESPUMANTE P/PERNIL TEMPERADO e AROMA DE VINHO PO. Cristalino que tal produto contém temperos que não se limitam a sal, condição necessária para permanecer no capítulo 2 da NCM. Assim, não resta nenhuma dúvida que tal produto está excluído do capítulo 2 e está classificado no capítulo 16. (e-fl. 862)

Assim, confirmo o entendimento da fiscalização de que as carnes e miudezas, quando temperadas com algo a mais do que apenas sal, incluem-se no capítulo 16, independente de modificação do seu estado “in natura”.

Nego provimento.

VI.2 – Kit felicidade (Chester)

O v. acórdão entendeu que o Kit Felicidade não se enquadra na condição de sortido para venda a retalho, mantendo o entendimento da fiscalização de que seria um conjunto de produtos reunidos, que deveriam ter classificação individual, em vez da classificação única nos NCMs 0207.2500 e 0207.1200, produtos in natura, sujeitos à alíquota zero, como tratado no tópico anterior.

Vejam, I. Julgadores, que a classificação fiscal adotada diz respeito ao produto principal que compõe o Kit, com alguns complementos para manutenção do produto até o seu consumidor final (sal extra fino, água, glicose milho, tripolifostato sódico, glutamato monossódico, etc.), das embalagens e acessórios que lhe dão sustentação, (como o filme stretch, ribbon, grampo alumínio,

adesivo, injetável alça) e para o transporte (contoneira papel), de modo que não faz sentido o entendimento de que cada componente do produto tenha uma classificação fiscal diferente. (e-fl. 1961)

A Recorrente defende que a classificação fiscal adotada diz respeito ao produto principal que compõe o kit. Sendo que as bolsas térmicas fariam parte do kit não estando sujeitas a classificação específica na NCM 4202.92.00, conforme defende a fiscalização.

Verifica-se que KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGAO descreve um conjunto de materiais que não se enquadram na condição de sortido para venda a retalho e sim em um conjunto de produtos que devem ter classificação fiscal individual, porque o item 158367, BOLSA TERM TIRACOLO 430X320X120MM PERD, trata-se de sacola térmica que não se constitui, nos termos da RGI/SH nº 5, uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que ora acondiciona. Trata-se de um artigo reutilizável e que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, tendo capacidade, segundo as dimensões fornecidas, para mais de 16 litros. Desta forma, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição 42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico. (e-fl. 870)

Sobre este ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

A fiscalização cita solução de consulta prolatada pela RFB tratando de kit com características semelhantes.

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPIMercadoria

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

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

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

Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (textos das posições 16.01, 16.02 e 42.02) e 6 (textos das subposições 1602.3, 1602.32, 4202.9 e 4202.92) da Tabela de Incidência do IPI/TIPI, aprovada pelo Dec. nº 6.006/2006, subsídios NESH, aprovadas pelo Dec. nº 435/92 e atualizadas pela IN/RFB nº 807/2008.” (e-fl. 870-871)

Diante do exposto, as bolsas térmicas reutilizáveis nos kits possuem classificação fiscal própria. Além disso, conforme mencionado no item anterior as carnes e miudezas quando temperadas ou sujeitas a outros tratamentos excludentes do capítulo 2, devem ser classificadas no capítulo 16.

Nego provimento.

VI.3 – Produtos informados na posição do SH 1902

Sustenta a Autoridade Fiscal que alguns produtos foram incorretamente classificados na posição 1902 da NCM, sujeita no rol de produtos tributados à alíquota zero do PIS e da COFINS:

Código NCM Informado	Código da Mercadoria	Descrição da Mercadoria	Valor dos Itens menos Desconto - MÊS 10/2012	Valor dos Itens menos Desconto - MÊS 11/2012	Valor dos Itens menos Desconto - MÊS 12/2012
19021100	990358	MQF010 MINI PAO QUEIJO PT1KG PERD CX10KG	9.507,20	10.073,20	15.170,10
19021100	344017	PAO DE QUEIJO COQUETEL CONGELADO SADIA	34,40	0,00	0,00
19021100	354954	PAO DE QUEIJO INST PT 900G SADIA FS	0,00	0,00	29,45
19021100	500150	PAO DE QUEIJO TRADIC CONG SADI PT400G	0,00	0,00	492,46
19021100	833443	PQI010 PAO DE QUEIJO INST PERD PT 1KG	199.332,30	186.557,20	136.507,59
19021100	858976	POM125 PAO DE QUEIJO MONICA 25 PT 400G	131.017,05	142.172,03	70.164,40
19021100	858074	PQP125 PAO DE QUEIJO TRAD PERD PT 400G	294.057,37	307.199,45	201.490,07
19022000	354940	COXINHA DE FGO PT 1,2KG SADIA FS	0,00	0,00	56,91
19022000	144437	HOT POCKET SAND HAMB MIST MOLHO GRELHADO	0,00	0,00	5.684,61
19022000	144413	HOT POCKET SANDU HAMB MIST MOLHO PIMENTA	0,00	0,00	7.610,86
19022000	344002	HOT POCKET X PICANHA PARA MICROONDAS	0,00	26,96	20.975,07
19022000	126107	LPBUR1CX2 61 SAND HAMB MISTO PERD CX	1.499.630,87	1.119.260,56	1.111.230,90
19022000	126109	LPPIC1CX2 61 SAND HAMB MISTO SABOR PICAN	1.425.152,33	974.125,68	1.181.295,45
19022000	118158	SANDUICHE PAO CENOURA C/ PRESU E MUSS	0,00	0,00	224,27
19022000	117105	SANDUICHE PAO INTEG PTO PERU/MUSS SADIA	0,00	0,00	182,99
19022000	350097	SANDUICHE X-BURGER AMPM TRAD.	0,00	0,00	115,40
19022000	489565	TORTA DE FRANGO COM CATUPIRY 500G	0,00	85,80	3.455,43
19022000	500373	TORTA DE IOGURTE DE FRANGO 500G	0,00	0,00	1.466,52
19022000	489328	TORTA DE PEITO PERU DEFUMADO 500G	0,00	85,80	984,63
19022000	489590	TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY 500G	0,00	0,00	1.385,85
19023000	880492	COX003 COXINHA FGO PT PERD CX 3,2KG	14.188,27	13.556,38	10.566,99
19023000	827483	COX004 COXINHA FGO PERD 15 CART CX 4,5KG	191.934,26	195.411,72	162.256,42
19023000	500446	HOT POCKET SADIA X FRANGO 145G CX 2,61KG	0,00	0,00	9.555,82
19023000	354185	HOT POCKET SANDUICHE EXTREME X-BURGUER	0,00	0,00	1.288,23
19023000	344003	HOT POCKET X BACON PARA MICROONDAS	0,00	0,00	11.299,44
19023000	557218	HOT POCKET X BURGUER PARA MICROONDAS	52,62	0,00	16.416,60
19023000	586722	HOT POCKET X CALABRESA PARA MICROONDAS	0,00	0,00	5.415,69
		TOTAIS POR MÊS	3.764.906,67	2.948.554,78	2.975.322,15

Os produtos acima foram classificados nas NCMs 1902.1100, 1902.2000 e 1902.3000, sujeitos à alíquota zero, nos termos do art. 1º, XVIII, da Lei nº 10.925/04 (...)

19.02	Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, alcatra, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado.	
1902.1	- Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo:	
1902.11.00	-- Que contenham ovos	16
1902.19.00	-- Outras	16
1902.20.00	- Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo)	16
1902.30.00	- Outras massas alimentícias	16
1902.40.00	- Cuscuz	16

(e-fls. 1963 e 1964)

Pão de queijo

A Recorrente defende que a classificação fiscal do pão de queijo seria na NCM 1902.1100 e não na NCM 1901.2000 ou 1905.9090.

Não assiste razão a Recorrente.

O compêndio de ementas do centro de classificação fiscal de mercadorias (CECLAM) da Receita Federal do Brasil (RFB) possui as seguintes Soluções de Consulta sobre o assunto.

1901.20.00

Pão de queijo cru, congelado, moldado em porções de 25 g, à base de polvilho azedo, contendo ovos, manteiga e/ou margarina, óleo, leite em pó, soro de leite em pó, queijo, sal e água, acondicionado em embalagem plástica de 400g. SC 301/2015 4ª Turma

(Disponível para consulta:
<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/compendio-centro-de-classificacao-fiscal-de-mercadorias-ceclam-2014>)

A coletânea dos pareceres de classificação do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), denominada atualmente de Organização Mundial de Aduanas (OMA), traduzida e publicada no Brasil pela Receita Federal do Brasil (RFB), possui o seguinte parecer:

1905.90

1. Bolo de queijo fresco (congelado) constituído por uma guarnição (90 % em peso) composta principalmente de creme de leite, queijo fresco, leite e açúcar, colocada sobre uma massa de bolo cozida no forno (10 % em peso), feita à base de manteiga, farinha, açúcar e ovos.

Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 24.12.2018, (DOU de 27.12.2018)

Nego provimento.

Sanduíches e tortas

A Recorrente defende que a classificação fiscal dos sanduíches e tortas que comercializa seria na posição 1902 do SH. A fiscalização, por outro lado, reclassifica as mercadorias em outras posições..

Não assiste razão a Recorrente.

A fiscalização embasa seu trabalho nas NESH e em exemplos de solução de consulta prolatadas pela RFB.

O compêndio de ementas do centro de classificação fiscal de mercadorias (CECLAM) da Receita Federal do Brasil (RFB) possui uma Solução de Consulta para a posição 1902 do SH.

Massa alimentícia tipo macarrão, preparada com carnes bovina e de frango, no percentual total, em peso, inferior a 20%, produtos hortícolas e molho de ostras, cozida, congelada e acondicionada para venda a retalho em embalagem contendo 1.500g, denominada comercialmente “Yakisoba”. SC 194/2015 2ª Turma.

(Disponível para consulta:
<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/compendio-centro-de-classificacao-fiscal-de-mercadorias-ceclam-2014>)

Como se percebe, trata-se de massa tipo macarrão que não se assemelha aos sanduíches e tortas da Recorrente. As mercadorias do capítulo 19 são aquelas provenientes de preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite; produtos de pastelaria.

As mercadorias da Recorrente são de outro tipo. A fiscalização aponta diversas classificações corretas para os produtos em questão.

A coletânea dos pareceres de classificação do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), denominada atualmente de Organização Mundial de Aduanas (OMA), traduzida e publicada no Brasil pela Receita Federal do Brasil (RFB), possui os seguintes pareceres:

1602.50

1. Sanduíches acompanhados de batatas fritas prontos para serem requeentados em fornos micro-ondas, compostos de um hambúrguer (com um pãozinho), de um cheeseburger (com um pãozinho) ou de uma fatia de rosbife (com um pãozinho), cada qual com mais de 20 % em peso de carne, embalado para venda a retalho com uma porção de batatas fritas. Aplicação da RGI 3 b).

1905.90

1. Bolo de queijo fresco (congelado) constituído por uma guarnição (90 % em peso) composta principalmente de creme de leite, queijo fresco, leite e açúcar, colocada sobre uma massa de bolo cozida no forno (10 % em peso), feita à base de manteiga, farinha, açúcar e ovos.

Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 24.12.2018, (DOU de 27.12.2018)

Diante de todo o exposto, com base na farta argumentação e exemplos da fiscalização, nego provimento.

Coxinha de frango

A Recorrente defende que a classificação fiscal das coxinhas de frango que comercializa seria na NCM 1902.3000.

De forma idêntica ao item anterior não assiste razão a Recorrente.

O relatório fiscal constante dos autos está bem fundamentado quanto a classificação da coxinha de frango na posição 1602 do SH.

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPI: 1602.32.00

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

Dispositivos Legais: RGI-1 (Notas 1a) do Capítulo 19 e 2 do Capítulo 16 e texto da posição 1602) e 6 (texto da subposição 1602.32), da TIPI aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006.” (e-fl. 897)

Diante do exposto, nego provimento.

Recurso de Ofício

O processo possui Recurso de Ofício em razão da exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, do Ministro de Estado da Fazenda, submeta-se à apreciação do CARF, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

O juízo a quo julgou a impugnação parcialmente procedente na parte relativa aos créditos presumidos de ICMS.

2 Créditos presumidos de ICMS

A autoridade fiscal fundamentou o lançamento com base no entendimento de que o crédito presumido de ICMS, enquanto subvenção corrente, integra a receita operacional e, portanto, é tributável pelas contribuições em tela. Nesse sentido, menciona em seu relatório que, sob a ótica do Direito Tributário, as subvenções recebidas dos entes estatais devem ser tratadas como parte integrante da receita bruta operacional dos contribuintes, conforme o art. 44 da lei nº 4.506/1964, que determina em seu inciso IV, que as “subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais” integram a receita bruta operacional. Também cita como fundamento de seu entendimento o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, que em seu art. 392, inciso I, disciplinou a matéria no sentido de que as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais serão computadas na determinação do lucro operacional.

Como veremos essa análise da autoridade fiscal não foi realizada à luz da legislação aplicável ao caso vigente à sua época.

É que quanto à natureza do crédito presumido de ICMS, se subvenção de custeio ou de investimento, à época da autuação, o que se deu em 03 de outubro de 2017 (fl. 736), já estava em vigor lei que tratava especificamente desta matéria.

A Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, além de acrescentar o § 4º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 que determina que “Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento”, também acrescentou o §5º que determina que “O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”. De se notar, ainda, que a LC, em seu art. 10, também determina que a natureza de subvenção para investimento (§§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014) aplica-se, inclusive, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar. (e-fl. 1861)

Verifica-se, portanto, que o provimento foi para anular parte do lançamento tendo em vista que o crédito presumido de ICMS deve ser interpretado como subvenção de investimento e não de custeio como entendia a fiscalização.

A retroatividade da interpretação foi assegurada a Recorrente por meio da Lei Complementar nº 160/2017, art. 10, bem como pela Lei nº 12973/2014, art. 30, § 5º.

Diante do exposto, deve-se, de fato, cancelar a parte do auto relativa aos créditos presumidos de ICMS.

Nego provimento ao Recurso de Ofício.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, conforme tabela abaixo.

Assuntos analisados	Voto
IV.1.a – Custos com Fretes	Reverter a glosa, apenas das despesas de frete nos serviços de transporte de EPI, material de laboratório, material de limpeza de unidade produtiva, intermediários e movimentação interna de produtos em elaboração e acabados e na aquisição de ativo imobilizado com direito ao crédito.
IV.1.b – Custos com Pallets	Reverter a glosa referente a aquisição de pallets.
IV.1.c – Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico	Reverter a glosa
IV.1.d – Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos	Reverter a glosa em relação a peças e serviços de bens alocados nas unidades produtivas.
IV.1.e – Custos com Manutenção de Edificações	Reverter a glosa, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa). Apenas para a edificação e benfeitoria, excluindo-se manutenção do imóvel que não seja ativável.
IV.1.f – Custos com Lubrificantes e Graxas	Reverter a glosa
IV.1.g – Custos com embalagens	Reverter a glosa
IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório e Sanitário	Reverter a glosa, apenas para materiais de laboratório.
IV.1.i – Custos com Higienização e Limpeza	Reverter a glosa
IV.1.j – Custos EPI's e Indumentárias	Reverter a glosa, desde que utilizados em etapas da produção de bens.
IV.1.k – Custos com instrumentos	Reverter a glosa, desde que utilizados em etapas de produção ou laboratório.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO