



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.724007/2018-64
ACÓRDÃO	3402-012.110 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014

AUTO DE INFRAÇÃO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS.

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

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PÃO DE QUEIJO.

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

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COXINHAS DE FRANGO.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

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

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente e Redator Designado

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 07-44.456, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DEFINITIVIDADE EM SEDE ADMINISTRATIVA

As matérias não expressamente impugnadas junto à primeira instância, são incontroversas e tornam-se definitivamente dirimidas em sede administrativa. A

possibilidade de recurso voluntário junto à segunda instância se limita às matérias expressamente contestadas e decididas pela instância a quo.

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

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

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

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

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

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

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

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

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

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

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

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 24/04/2014

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

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

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

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

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

Trata-se de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, apurados no período de janeiro a março de 2014, nos valores de **R\$ 896.945,22** e de **R\$ 4.127.623,64**, respectivamente, acrescidos de multa ofício de 75% e juros de mora.

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

Também foi lavrado Auto de Infração para o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no Art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13, no valor total de **R\$ 13.261.515,20**, devido a apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Do procedimento fiscal

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

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

Quadro 1 - Processos relacionados - 1º trimestre-calendario de 2014

	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc. de Ressarcimento	Nº do proc. Auto de Infração PIS/COFINS
1	09935.42168.300514.1.1.18 3004	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	10983.910062/2018-04	11516.724007/2018-64
2	15018.28494.300514.1.1.19 9350	COFINS NAO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	10983.910063/2018-41	

Relata a autoridade fiscal que em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 002/2018 do TDPF-F 09.2.01.00-2018-00482-1 (fls. 309 e seguintes), a contribuinte explicitamente concorda que está incorreta a EFD-Contribuições dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2014, onde não constaram as saídas com Cfpof 5105, 5117 e 5118. Acrescenta que, além das incorreções citadas, como

existem notas fiscais que representaram saída de mercadorias com incorreção de classificação fiscal, também estas saídas estão incorretas na EFD-Contribuições.

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

A autoridade fiscal descreve o procedimento de verificação e identificação dos valores glosados e informa que ao final, apenas as notas fiscais que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas; todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nas planilhas localizadas no arquivo não-paginável *GLOSAS 01-trim 2014* de folha 943, na planilha correspondente, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, salvo em relação às glosas de itens informados de forma consolidada nos registros C191 e C195, onde consta o número da linha na EFD-Contribuições onde foi informado o crédito glosado.

Das glosas das bases de cálculo dos créditos

Passa, então, a discriminar as glosas efetuadas, como segue indicado, conforme os itens do relatório fiscal.

1) IV.III.4.1 Fretes

Foram glosados:

- a. as despesas com serviços de fretes onde não houve informação do número DocContab, identificador do lançamento na contabilidade, identificados como Lançamento não informado;
- b. os lançamentos que, apesar de informados, as informações recuperadas do SPED Contábil não eram compatíveis com o frete informado (datas ou valores incompatíveis), identificados como Lançamento não localizado e c. as despesas contabilizadas em contas que não se referem a fretes de vendas e nem de aquisição de insumos.

2) IV.III.4.2 Crédito Presumido das Atividades Agroindustriais

a. IV.III.4.2.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009

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

i. Em relação ao Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009, glosou todos os valores relativos à aquisição de carnes, com fundamento no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009 – que vedava a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de carnes por pessoa jurídica que industrializasse os bovinos vivos que adquirisse

ii. Quanto ao crédito do art. 6º da IN RFB nº 977/2009, a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação do parágrafo único do mesmo artigo, da mesma forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058/2009;

Consta, ainda:

iii. que as informações prestadas pela interessada na resposta ao item 19 da Intimação SEORT/EAC2 nº 2018/35 (informações sobre a compra de bois vivos e de carne, com apuração de crédito presumido) não são compatíveis com o efetivamente apurado na EFD-Contribuições, sendo verificada importante diferença apenas com relação ao informado para as compras de carne bovina e que, assim, foi apurado o crédito efetivo a estornar com base no que foi realmente informado na EFD-Contribuições;

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

b. IV.III.4.2.2 Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011

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

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

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

3) IV.III.4.3 Análise conforme a Natureza da Base de Cálculo do Crédito

a. IV.III.4.3.1 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01 - Aquisição de bens para revenda

- i. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Aliq Zero ou NT;
- ii. Bens adquiridos de pessoas físicas para revenda sobre os quais foi apurado crédito presumido com alíquota de 0,99% (PIS) e 4,56%(Cofins), para o qual não há base legal para tal creditamento.

b. IV.III.4.3.2 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01 - Aquisição de bens utilizados como insumo

- i. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Aliq Zero ou NT;
- ii. aquisições de bens e serviços não se enquadram no conceito de insumo, conforme a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, parágrafos 64 e 68; com fundamento no parágrafo 95 do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, foram glosados os gastos com “ferramentas e os instrumentos de medição, suas partes e peças”; também foram glosados os serviços de frete.

c. IV.III.4.3.3 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 03 - Aquisição de serviços utilizados como insumo

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

d. IV.III.4.3.4 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 07 – Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda

Neste tópico a autoridade fiscal traz a consolidação das glosas tratadas no item IV.III.4.1 do relatório fiscal, posto no item 1 deste.

e. IV.III.4.3.5 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 09 - Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação)

Foram glosados os valores referentes a:

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

f. IV.III.4.3.6 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 10 - Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)

A interessada foi intimada a trazer o demonstrativo das informações referentes ao registro de crédito com base no valor de aquisição de bens incorporados ao Ativo Imobilizado, prestadas no registro F130 da EFD-Contribuições. As informações presentes na resposta ao item 6 (fl. 340), foram comparadas com as informações presentes nos registros F130 e verificou-se que as informações foram incompletas, não sendo comprovado direito ao crédito, em especial em relação às aquisições com direito ao aproveitamento de crédito em 48 meses, restando

glosada parte do crédito. A autoridade fiscal acrescenta que, para este item da intimação, foram concedidos mais de cem dias de prazo para fornecimento das informações.

No item IV.III.4.4 a autoridade fiscal traz demonstrativos com a consolidação dos ajustes, considerando as incorreções nos ajustes de acréscimos apontados no item IV.III.2 e os valores a estornar dos crédito tratados no itens IV.III.4.2.1 e IV.III.4.2.2.

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

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

Das omissões de receitas

Omissão de receita por incorreção da EFD-Contribuições

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

1) VI.I.2- Carnes Temperadas

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

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

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

comercializadas com suspensão e não estavam incluídas no rol das mercadorias tributadas a alíquota zero.

Consta do relatório fiscal que a interessada foi intimada, - item 2 da INTIMAÇÃO SEORT/EAC2/2018/357 (fl. 12) – a apresentar a “descrição detalhada do processo produtivo/comercial informando também os insumos utilizados em cada etapa”. Mas que os arquivos apresentados não mostram a etapa de preparação da carne temperada ou a preparação e adição de temperos em geral e também não fornecem qualquer informação sobre as carnes bovinas. Acrescenta que foi apresentado o documento de folhas 88 e seguintes. Informa que, apesar da ausência de detalhes, as informações foram suficientes para aferir a natureza dos produtos e destaca trecho do documento acima mencionado que diz: “faz parte do custo de produção todos os insumos consumidos via lista técnica (Matéria-prima, condimentos, embalagens, temperos e etc.)”.

A autoridade fiscal salienta que não há dúvida da composição das mercadorias em tela e que a questão é apenas se as carnes temperadas, com os temperos identificados pela própria contribuinte, podem ser classificadas no capítulo 02 da NCM ou não.

A partir da lista de ingredientes fornecida pela contribuinte em arquivo Excel na resposta ao item 4 da INTIMAÇÃO SEORT/EAC2/2018/357, anexado na folha 162 ou na resposta ao item 3 do TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 002/2018, anexado na folha 286, a autoridade fiscal conclui que

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

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

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

Em relação aos kits, informa que todos contêm bolsas térmicas, no formato de viagem, de mão, pasta ou mochila, de tamanhos variados, mas todos reutilizáveis. Afirma que que a classificação fiscal segue cada uma das partes, não se

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

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

A autoridade fiscal traz uma listagem de produtos que foram informados na EFD-Contribuições como sendo classificados na posição 19.02 da NCM, que estavam incluídos no rol dos produtos tributados a alíquota zero. Pontua que há dúvida da composição das mercadorias em tela – coxinhas, empadas e sanduiches prontos -, conforme lista de ingredientes informados no anexo da resposta ao item 4 da INTIMAÇÃO SEORT/EAC2/2018/357, inserido na folha 162 ou no anexo da resposta ao item 3 do TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 002/2018, inserido na folha 286, e que estes em nada se assemelham às massas da posição 1902 e seus desdobramentos e, portanto, deveriam ter sido tributados normalmente já que não estão amparados por qualquer comando legal que afaste a tributação.

Omissão de receita por incorreção da EFD-Contribuições

Nenhuma das notas de venda com CFOP 5105, 5117 e 5118 listadas no arquivo anexo Notas Fiscais OMITIDAS na EFD-Contribuições.xlsx (fl. 946) constam da EFD-Contribuições, pelo que seus valores foram acrescidos à base de cálculo das contribuições.

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

No item VI.III de seu relatório, a autoridade fiscal relata que a interessada, em sua resposta a intimação para esclarecer inconsistência verificada entre os valores totalizados das notas fiscais eletrônicas de saída e a totalização das informações prestadas na EFD-Contribuições nos meses em análise, explicitamente concorda que está incorreta a EFD-Contribuições, onde não constaram as saídas com CFOP 5105, 5117 e 5118, além de diversas outras notas fiscais. Consta que que nesses meses também ocorreram grande quantidade de incorreções quanto ao valor creditado, que foi objeto de glosa, além das incorreções de classificação fiscal que implicaram na apuração incorreta dos valores a pagar das contribuições.

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

Da impugnação

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

Da preliminar de nulidade do Auto de Infração

Ainda preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração alegando que o procedimento que originou a glosa dos créditos das contribuições está viciado, uma vez que não se buscou alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade econômica da empresa. Nesse sentido aduz a fiscalização deveria necessariamente realizar instrução probatória e atestar se os créditos tomados referem-se à insumos ligados diretamente ou indiretamente às atividades desempenhadas pela Empresa, não sendo suficiente apenas relacionar itens em planilhas, como ocorreu no presente caso, sob pena da “glosa dos créditos se dar com fundamento em mera presunção”. Alega que, entretanto, a fiscalização, além de não diligenciar nas unidades de produção, também “não analisou as planilhas apresentadas pela empresa”.

Afirma que “o dever de investigação é obrigação da fiscalização, uma vez que a ela incumbe demonstrar o fato impeditivo do direito do contribuinte 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 “sem a necessária produção de provas mediante análise das atividades econômicas 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 afirmação da fiscalização de que “o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”, sendo improcedente a alegação desta de que “os pedidos de ressarcimento de crédito do PIS e da COFINS não cumulativo foram formalizados pela requerente, cabendo-lhe apresentar as provas que amparam seu direito”. A fim de corroborar sua tese, cita julgado do Carf.

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 Impugnante para que:

(i) esclareça a participação de cada bem/serviço glosado na regular execução das atividades da empresa; (ii) seja efetuado um descritivo minucioso do processo produtivo e das atividades desenvolvidas pela empresa, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens/serviços nestas atividades, aquilatando sua participação em relação ao produto final e sua comercialização; bem como (iii) esclareça se houve o correto creditamento em relação aos produtos com crédito presumido da agroindústria, sob pena de nulidade do despacho decisório.

Dos créditos constituídos indevidamente

Antes de passar a contestação da glosas, a impugnante, item 3.1. DOS CRÉDITOS SOBRE BENS/SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – CONCEITO DE INSUMO - ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA PARA AS ATIVIDADES ECONÔMICAS DO CONTRIBUINTE - STJ - RESP 1.221.170, tece suas considerações contra o conceito de insumo adotado pela Receita Federal do Brasil. Afirma que, da ementa do acórdão proferido pelo STJ, verifica-se que a tese fixada foi no sentido de que o produto/serviço/despesa deve ser essencial ou relevante “para o desenvolvimento das atividades econômicas do contribuinte”, para assegurar o direito ao desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas. Que, dada a natureza vinculante da decisão proferida pelo STJ, com fundamento no art. 19, IV, da Lei 10.522/026, a PGFN editou a Nota SEI 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, incluindo o tema sobre o conceito de insumos para aproveitamento dos créditos das contribuições como uma das matérias das quais a Fazenda está autorizada a não recorrer, ficando, portanto, expressamente consignado que tanto os Procuradores da Fazenda Nacional quanto os Auditores Fiscais da Receita Federal estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ. A Receita Federal do Brasil, entretanto, editou o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 - onde esclareceu “as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR” – por meio do qual continuou a limitar o conceito de insumos, admitindo o creditamento somente àqueles itens que estejam ligados diretamente ou indiretamente ao processo de produção de bens ou prestação de serviços desenvolvidos por pessoas jurídicas.

Aduz que, para que a não cumulatividade de tributos incidentes sobre a receita faça sentido é fundamental que se permita o crédito daqueles gastos (“insumos”) que são relevantes ou essenciais para a geração de receita tributável pelas contribuições. E afirma que basta analisar de forma mais detida “os insumos adquiridos pela Impugnante e glosados pela fiscalização para concluir que estão diretamente relacionados ao seu objeto social, sendo relevantes ou essenciais à sua atividade econômica”, permitindo, assim, o creditamento pretendido.

Passa a contestar as glosas.

Serviços de fretes

Em contestação às glosas de serviços dos fretes descritos pela fiscalização como “lançamento não informado” e “lançamento não localizado”, a interessada alega que esses fretes, conferem direito ao crédito, apesar de as planilhas por ela apresentadas conterem inconsistências; isso com base no argumento de que o que “deve ser priorizado no processo administrativo fiscal é a busca pela verdade material dos fatos”. Assim defende que o fato de não constar a informação da contabilização não invalida o direito ao crédito da empresa, bastando que a

fiscalização tivesse consultado as notas fiscais e analisado o processo produtivo da empresa para verificar que os tais fretes “são essenciais para empresa”.

Ainda quanto a essas glosas, defende que, na verdade se tratam de fretes diretamente relacionados às atividades da impugnante, sendo uma parcela destes referente a aquisições de bens utilizados como insumos, o que seria permitido, a teor da Solução de Consulta DISIT nº 9077/2017.

Em relação aos demais fretes, alega que apesar de se tratarem de operações de frete entre estabelecimentos da própria empresa, são todos eles decorrentes de uma “cadeia produtiva que se inicia com a industrialização das mercadorias até a sua destinação final, em comercialização para o consumo humano”. Aduz que a essencialidade das despesas com frete fica evidente dentro do complexo ciclo produtivo da empresa, pois “os bens são produzidos em um determinado estabelecimento e, posteriormente, são remetidos a outro em caminhões refrigerados que mantém o produto na condição térmica em que foi produzido”. Argumenta, ainda: a manutenção da refrigeração dos produtos, além de indispensável ao processo produtivo, decorre de obrigação normativa estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA; o Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 03), que analisou, dentre outros insumos, o frete, comprovou a total relevância e inerência do frete entre estabelecimentos da Manifestante como vinculado e essencial ao seu processo produtivo. Para corroborar seus argumentos, cita decisão do Carf.

Conclui que todas as despesas incorridas nas operações de frete atendem aos critérios de essencialidade e/ou relevância, adequando-se, assim, perfeitamente ao conceito de insumos para os fins de aproveitamento dos créditos.

Operações de movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico

A impugnante defende o direito ao crédito em relação a despesas com operações de movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico alegando que não há como realizar suas operações e gerar receitas sem os referidos serviços e que essas despesas decorrem da armazenagem de seus produtos; aduz que os serviços de armazenagem se desdobrariam em outros que estão diretamente vinculados ao correto acondicionamento dos produtos, quais sejam: a movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico.

Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos

A recorrente afirma que “... glosou créditos apropriados sobre peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos, inclusive para manutenção dos geradores Stemac, este último porque se relacionaria com a produção de energia elétrica e não com os produtos fabricados” e contesta tal glosa alegando que a aquisição dos materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, incluindo os geradores de energia, são essenciais para manutenção dos produtos refrigerados, sem a qual não seria possível a consecução das suas atividades

produtivas, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição com sua manutenção periódica.

A título exemplificativo, a Impugnante apresenta algumas peças que são utilizadas em suas máquinas (diretamente vinculadas à sua produção), cuja manutenção é essencial para que continuem operando regularmente, e que foram indevidamente glosadas pela fiscalização. E junta fotos de algumas das máquinas que necessitam regularmente de manutenção em suas peças.

Acrescenta que, no mesmo sentido, ocorre com os serviços de manutenção e a aquisição de peças e ferramentas para a manutenção das suas máquinas, sem as quais resta inviabilizada a sua atividade produtiva e, conseqüentemente, a sua atividade econômica, o que revela a essencialidade da referida manutenção com as respectivas aquisições de peças com esta finalidade.

Custos com Instrumentos

Alega que sem a utilização de instrumentos vinculados à medição, verificação de temperatura, etc. fica inviabilizada a atividade desenvolvida pela Impugnante, uma vez que não será possível a entrega do produto final aos seus consumidores, razão pela qual resta demonstrada a aplicação direta desses instrumentos no processo produtivo e a correta apropriação do crédito das contribuições

Com fundamento nos parágrafos 49 e 53 Parecer Normativo COSIT nº 05/18, defende o direito ao crédito alegando que tais instrumentos seriam relevantes às suas atividades, pois se destinam especialmente a atender os critérios impostos a ela por exigência legal.

Quitação dos débitos relacionados às glosas de bens e serviços que não atendem ao conceito de insumo

A impugnante junta quadros demonstrativos de créditos que “se refere a bens e serviços em que a Impugnante reconhece a tomada indevida dos créditos e conseqüentemente a exigência fiscal” e informa que realizará, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da data da intimação do presente Auto de Infração, “a quitação dos créditos de PIS e COFINS mediante compensação”, com a redução da multa exigida, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09, anexando oportunamente os documentos que comprovam a “extinção do débito das contribuições devidas”.

Da glosa de aquisições de bens sujeitos à alíquota zero

No item 4.3.1 de sua impugnação, a interessada contesta as glosas das aquisições de “bens adquiridos para a revenda” e “bens utilizados como insumos” alegando, inicialmente, que parte das operações listadas pela fiscalização na planilha “Alíq ZERO ou NT” não foram adquiridas com alíquota zero. Informa que alguns dos produtos adquiridos pela Impugnante e listados na autuação não estão enquadrados na legislação que autoriza a aplicação do benefício da alíquota zero, razão pela qual são devidamente tributados pelo fornecedor da mercadoria e traz

uma planilha onde indica “por amostragem”, algumas das mercadorias que foram indicadas na planilha “Alíq ZERO ou NT”, mas que foram tributadas pelos fornecedores. Por conta disso, pede a nulidade do Auto de Infração.

No mais, a interessada defende o direito ao crédito alegando, em síntese, que: o instituto da isenção o da alíquota zero são espécies que exoneram o tributo; o legislador ao submeter um determinado produto à alíquota zero, por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, ele na verdade o está isentando do pagamento. Ao final conclui que “a regra do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da isenção, aplica-se, in totum, às situações definidas como alíquota zero”.

Defende ainda que caso se entenda que a alíquota zero não é caso de isenção e tampouco o é de imunidade ou de não-incidência, resta que “a aquisição desses insumos é tributada, porém à alíquota zero”, caso em que caberia a aplicação da regra geral de apropriação do crédito das contribuições.

Possibilidade da manutenção dos créditos de produtos adquiridos à alíquota zero

A impugnante defende que tem direito a manutenção dos créditos de PIS e Cofins apurados no regime não cumulativo, na hipótese outrora vedada pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03, pelas aquisições, tendo em vista as disposições do art. 17 da Lei 11.033/04, devendo assim, julgado improcedente o Auto de Infração.

Produtos adquiridos com crédito presumido da agroindústria

A interessada inicialmente defende que os dispositivos legais trazidos como fundamento das glosas - art. 34, § 1º, da Lei 12.058/2009; art. 32, mencionado no referido § 1º; arts. 56, § 1º e 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2009 -, ao contrário do entendimento fiscal, permite a tomada de crédito presumido em relação aos bens adquiridos com suspensão das contribuições quando a saída não está beneficiada com a mesma suspensão, como é o caso de que se trata.

No que tange à ausência do “controle de estoques diferenciados”, previsto nos art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011, a interessada afirma que possui um controle de estoque o qual, devido à complexidade de sua cadeia, não se dá na entrada das aquisições mas é realizado no momento da saída dos bens produzidos, quando a empresa consegue aferir a utilização dos bens adquiridos.

A recorrente defende a impossibilidade da aplicação da suspensão obrigatória nas aquisições de insumos, considerando que, em determinados casos, não é possível saber a destinação final do produto adquirido e atestar se serão utilizados nos termos das condições previstas para a aplicação da suspensão (se este será tributado ou não na saída). Somente quando da saída final desses bens é que apura o valor das contribuições a ser recolhido aos cofres públicos, bem como o respectivo crédito presumido a ser apropriado proporcionalmente de acordo com

as saídas tributadas e/ou não tributadas e, igualmente, realiza os estornos necessários de bens com saídas sem tributação, como é o caso de venda de animal vivo.

Segue alegando que, entretanto, caso a fiscalização não tivesse ignorado esse procedimento de controle, a fim de buscar a verdade material dos fatos, teria concluído que a empresa apropriou crédito em regularidade com a legislação de regência.

Ao final pugna que a Delegacia de Julgamento analise o controle da empresa e o cálculo contábil e fiscal por ela realizado e, sendo necessário, determine a realização de diligência in loco, em atenção ao princípio da verdade material.

Informa que traz planilhas em anexo através das quais, segundo alega,

São, portanto, identificadas todas as vendas de produtos classificados como in natura de aves ou suínos, carnes salgadas de aves ou suínos, produtos industrializados que consomem carne de aves ou suínos na sua elaboração, rações para alimentação de aves ou suínos vivos, rações para alimentação de outros animais vendidos no Mercado Interno e/ou Mercado Externo, venda de milho, soja, sorgo, lecitina, farelo de soja, óleo de soja, margarinas, farinhas e casca de soja.

E explica que:

Após a identificação do percentual da proporção de cada tipo de receita sobre o total das receitas em que ocorreu consumo de insumo adquirido com suspensão de PIS/Pasep e da COFINS, é elaborado o cálculo do crédito presumido a ser apropriado com base na Lei nº 10.925/2004 ou Lei nº 12.350/2010. Obtendo-se, assim, o resultado do novo cálculo, com base na proporção das receitas.

Diante disto, é possível identificar o valor de direito da Manifestante referente ao crédito presumido em discussão, sendo esse resultado comparado com o valor de créditos apropriados nos registros dos documentos fiscais.

[...]

Por fim, verifica-se se a Manifestante possui valores a serem creditados ou a serem estornados do PIS/Pasep e da COFINS:

Defende, por fim que:

Não há lei que impeça a Impugnante em apurar os créditos em discussão na forma acima exposta, uma vez que se deve sobrepor no presente caso é o princípio da verdade material e da praticabilidade tributária, de tal forma que às Leis nºs 12.058/09 e 12.350/2010 devem se amoldar à complexa cadeia produtiva da empresa.

Inconstitucionalidade da limitação à tomada de créditos de Depreciação – art. 31 da Lei nº 10.865/04

Alega que a previsão de vedação à tomada de crédito de depreciação dos bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004, introduzida pelo art. 31 da Lei nº 10.865/04, é absolutamente inconstitucional, uma vez que ofende o princípio da não cumulatividade. Acrescenta que a previsão legal superveniente que vedou o

seu direito ao crédito, nas operações realizadas anteriormente à publicação da lei violou a segurança jurídica e o princípio da irretroatividade da lei tributária.

Créditos de bens incorporados ao Ativo Imobilizado com base no valor de aquisição

Afirma a impugnante que “A controvérsia no presente caso diz respeito à suposta “ausência de indicação da data de aquisição” dos bens informados na EFD-Contribuições. Em razão de tal fato, a Fiscalização glosou os créditos apropriados pela Impugnante”. E argumenta que: a Fiscalização deixou de promover as diligências necessárias para atestar a legalidade dos créditos apropriados; “os créditos ... decorrem de máquinas e equipamentos que foram adquiridos por empresas incorporadas”; “a Impugnante não conseguiu acesso integral especificamente àquelas que foram indicadas pela Fiscalização como ausentes”; “Toda a base glosada pela Fiscalização decorre, de forma incontroversa, de máquinas e equipamentos incorporados ao seu ativo imobilizado - tanto é verdade, que sequer há este questionamento pela Autoridade Fiscal”.

Acrescenta que a Fiscalização não pode glosar os créditos apropriados com base em meras presunções, de modo que, caso entenda que qualquer crédito aproveitado pela Impugnante seja indevido, deverá diligenciar de modo a privilegiar a busca pela verdade material.

Da omissão de receita

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/S, 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 5.1 – DAS CARNES, em relação aos produtos (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, sujeitos 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.

Aduz que a Autoridade Fiscal pretende reclassificar os produtos na posição geral 16.02, quando deveria indicar exatamente qual a subposição que cada produto seria enquadrado, demonstrando quais elementos de uma carne in natura com produtos para conservação se trataria de uma preparação, o que não se verifica pela leitura do relatório fiscal, de modo que a pretensão de reclassificação, pelos fundamentos apresentados, não se sustenta.

Em relação aos produtos denominados Kit Felicidade (Chester) Perdigão e outros, no item 5.2 – 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 5.3 – 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 1788/18), 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 5.3.1 – DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL NO NCM 1902.1100 trata dos pães de queijo. Alega que 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;

- 5.3.2 – DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL NO NCM 1902.2000 trata dos sanduiches e tortas que comercializa no NCM 1902.2000. Alega que em tais

produtos 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.3.3 – DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL NO 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.

Pedido de diligência

No tópico 6 – 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 3.1 de sua impugnação, apontando os mesmos quesitos lá postos.

Da multa por incorreção da EFD-Contribuições

Das supostas incorreções da EFD-Contribuições relativas ao 1º trimestre de 2014

A Impugnante ressalta que as supostas omissões de receita/glosa de crédito não podem ser consideradas incorreções na EFD-Contribuições, uma vez que os lançamentos foram efetuados pela Impugnante de maneira adequada, conforme sua interpretação da legislação tributária. Diz que divergência de entendimento da RFB a respeito de insumos que geram direito à crédito, bem como da classificação fiscal das mercadorias não pode ser capaz de gerar uma multa de valor tão exorbitante. Defende que, assim, se devida, a multa seria aplicável tão somente nos lançamentos equivocados relacionados às notas de venda com CFOP 5117 e 5118 (fls. 157), pois, como já mencionado, neste caso a Impugnante reconheceu que cometeu equívocos nos seus lançamentos.

Aduz que caso se entenda que, além do problema de sistema no lançamento de algumas notas fiscais, as supostas omissões de receita/glosa de crédito seriam, de fato, incorreções, é importante se considerar que não agiu com dolo, no intuito de obter algum tipo de vantagem ilícita com a realização dos supostos lançamentos indevidos. Defende ser inadmissível que agindo de boa-fé, sem qualquer intuito de sonegar, seja penalizada com multa severa e em valor tão excessivo.

No mais, considerando que “a intervenção estatal deve sempre se dar de forma adequada e na justa medida, com a devida observância aos direitos fundamentais”, alega que a multa aplicada fere o princípio da proporcionalidade. E também o princípio da razoabilidade, considerando que “por um suposto mero erro formal no preenchimento de suas declarações a Impugnante terá que retirar

de sua atividade empresarial mais de R\$ 13 milhões para destinar aos cofres públicos”.

Além disso, considerando que a suposta omissão de receitas, por si só, implica no pagamento das contribuições com acrescidas de multa de ofício de 75%, tem-se configurado um bis in idem, pela incidência de duas multas sobre um mesmo fato jurídico.

Nesse contexto, ressalta também que está bastante evidenciada a violação ao princípio do não confisco.

Absorção da penalidade menos gravosa pela mais gravosa

A impugnante, com fundamento na aplicabilidade do princípio da consunção no âmbito tributário, defende que não pode prevalecer, em uma mesma autuação, a multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo exigido e a multa de 3% sobre os valores pretensamente omitidos ou informados equivocadamente. Portanto, deve ser reconhecida a impossibilidade de cumulação das referidas multas, considerando-se absorvida a multa pelo descumprimento de obrigação acessória (3% sobre as operações lançadas incorretamente) pela multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo (75% sobre o valor do tributo).

Pedido

Requer a nulidade dos Autos de Infração e, alternativamente, que seja dado provimento à presente Impugnação para o fim de (i) reconhecer integralmente os créditos apurados no 1º trimestre de 2014, bem como (ii) afastar as exigências das contribuições sobre as supostas omissões de receitas.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 13/09/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 2215), apresentando o Recurso Voluntário em 11/10/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 2217), o que fez com os seguintes pedidos:

Ante o exposto, requer dignem-se V.Sas., preliminarmente, a reformar o r. Acórdão recorrido para reconhecer a **nulidade** do Auto de Infração e de todo o procedimento fiscal, com o seu respectivo cancelamento, posto que para a correta glosa de créditos de PIS e COFINS é indispensável que a fiscalização analise com o devido cuidado o processo produtivo da empresa e aplicação dos insumos cujo crédito foi glosado, o que não se verificou no presente caso, acarretando em um evidente vício material, nos termos do art. 142 do CTN e art. 59, §1º, II do Decreto 70.235/75.

Caso não seja reconhecida a nulidade, requer dignem-se V.Sas. a dar provimento ao presente Recurso Voluntário, para o fim de **(i)** reconhecer integralmente os créditos de PIS e COFINS apurados no 1º trimestre de 2014, bem como **(ii)** afastar as exigências do PIS e da COFINS sobre as supostas omissões de receitas, pois são indevidas.

Requer, ainda, seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para o fim de afastar integralmente a multa aplicada de 3% aplicada em razão das supostas

incorreções na EFDContribuições, ou, quando menos, reduzi-la apenas para as efetivas incorreções relacionadas aos lançamentos das Notas Fiscais de CFOP 5117 e 5118; ou proporcionalmente às glosas ou exigências canceladas; ou, ainda, diante da evidente violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não confisco.

Considerando a conexão existente entre o presente processo e os PAF's nos 10983.910062/2018-04 e 10983.910063/2018-41, requer-se o seu julgamento em conjunto, a fim de evitar-se decisões conflitantes sobre a mesma matéria.

Ad argumentandum, caso o entendimento de V.Sas. seja pela manutenção da autuação, objeto do presente Recuso Voluntário, o que se admite apenas para fins de argumentação, requer o sobrestamento do presente Recurso e dos demais processos conexos até decisão definitiva do E. STF nº RE 835.818/RG, afetado como repercussão geral.

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

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

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

2. Preliminarmente

2.1. Da Contestação de Todas as Glosas

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

Em relação aos valores lançados, a interessada não contesta a omissão de receitas pela não informação na EFD-Contribuições das notas de venda com CFOP 5105, 5117 e 5118 listadas no arquivo anexo *Notas Fiscais OMITIDAS na EFD-Contribuições.xlsx* (fl. 946). Da mesma forma, aquiesce com o valor da multa por omissão de informações na EFD-Contribuições em relação às tais saídas.

Portanto, em sendo incontestado o fato de que tais saídas não foram informadas na EFD-Contribuições, os valores das contribuições incidentes sobre tais operações

bem como o valor da multa aplicada pela não informação destas na EFD-Contribuições não compõe o presente litígio, nos valores que seguem:

Omissão de receitas

2014	Saídas tributáveis com CFOP 5105, 5117 e 5118 que não constaram da EFD – Itens VI.II e VII.II do relatório fiscal	PIS	COFINS
Período	Base de Cálculo das contribuições	1,65%	7,60%

Janeiro	7.565,70	124,83	574,99
Fevereiro	1.431.962,89	23.627,39	108.829,18
Março	1.449.785,20	23.921,46	110.183,68
TOTAL	2.889.313,79	47.673,68	219.587,85

Omissão de informações na EFD-Contribuições

Valor incontroverso da multa por inexatidão e omissão na EFD-Contribuições.	Saídas tributáveis e não tributáveis com CFOP 5105, 5117 e 5118 Item VI.III – base de cálculo da multa	Multa 3%
Janeiro	497.951,52	14.938,55
Fevereiro	1.953.890,00	58.616,70
Março	1.843.651,36	55.309,54
Total	4.295.492,88	128.864,79

Em relação às bases de cálculo dos créditos, a interessada não contesta as glosas dos valores:

- De aquisição de bens adquiridos de pessoas físicas para revenda sobre os quais foi apurado crédito presumido com alíquota de 0,99% (PIS) e 4,56% (Cofins), para o qual não há base legal para tal creditamento; - Dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado incorporados após o término de cada mês do trimestre, portanto sem direito a depreciação naquele período; - De aquisição dos bens e serviços que não atendem ao conceito de insumo, listados nos quadros do item 3.1.5 da impugnação, como segue:

PIS			
Período Apuração	Cód. Mercadoria	Descrição Mercadoria	Base de Cálculo
janeiro-14	241898	ARROZ PARBOILIZADO	11.580,00
janeiro-14	611672	ARROZ PARBOILIZADO	9.669,30
janeiro-14	611673	ARROZ PARBOILIZADO	19.338,60
janeiro-14	956920	SERVICO DE TRANSPORTE DE VEICULOS	19.971,60
janeiro-14	121361	SERV VIAGEM HOTELARIA EXTRAS	3.617,33
janeiro-14	914895	SERVICO LAVAGEM CAMINHAO MUNCK	2.500,00
janeiro-14	412171	SERVICO HOSPEDAGEM	2.160,00
janeiro-14	905491	SERVICO KM RODADO	1.438,40
janeiro-14	887535	SERVICO CONFECCAO DE LONA BACK LIGHT	1.400,00
janeiro-14	220628	SERV EVENTOS SSMA	1.000,00
janeiro-14	977820	SERVICO SOCORRO ESTRADAS	60,00
fevereiro-14	245844	ARROZ PARBOILIZADO	46.435,80
fevereiro-14	579108	ARROZ PARBOILIZADO	48.346,50
fevereiro-14	121394	SERV EVENTOS LOC DE ESPACO/LOCAL/SALAS	6.580,00
fevereiro-14	24830	SERVICO MUDANCA DE FUNCIONARIOS	3.600,00
fevereiro-14	972615	SERVICO INSTALACAO DE PELICULAS	3.496,00
março-14	615080	ARROZ PARBOILIZADO	40.530,00
março-14	918163	SERVICO MONTAGEM DE CENARIO	5.000,00
Totais			226.723,53

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

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

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

2.2. Nulidade

A Recorrente pede pela nulidade das glosas realizadas por falta de análise da atividade empresarial para verificação de cada item, bem como por falta de análise das planilhas apresentadas durante o procedimento fiscal, tampouco diligências, pela Fiscalização, junto aos estabelecimentos industriais, permitindo detida averiguação sobre a relevância e essencialidade dos materiais e dos serviços que foram objeto da glosa.

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

Sem razão à defesa.

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

Com relação ao ônus da prova, é importante frisar que não obstante se tratar de lançamento de ofício, é do Contribuinte o encargo de comprovar os requisitos sobre o direito invocado para manutenção dos créditos glosados, na forma prevista pelo artigo 373, I do Código de Processo Civil.

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

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

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

3. Mérito

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

3.1.1. Do conceito de insumo

Versa o presente litígio 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 janeiro a março de 2014, nos valores de R\$ 896.945,22 e de R\$ 4.127.623,64, respectivamente, acrescidos de multa ofício de 75% e juros de mora.

Igualmente foi lavrado Auto de Infração para o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no Art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13, no valor total de R\$ 13.261.515,20, devido a apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Conforme Relatório Fiscal o procedimento de fiscalização dos tributos PIS e COFINS apurados pela contribuinte no 1º trimestre de 2014, cuja conclusão serviu de base para os Despachos Decisórios e Auto de Infração objetos dos seguintes processos:

Quadro 1 – Processos relacionados – 1º trimestre-calendário de 2014				
	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	09935.42168.300514.1.1.18-3004	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	10983.910062/2018-04	11516.724007/2018-64
2	15018.28494.300514.1.1.19-9350	COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	10983.910063/2018-41	

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

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

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

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

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

Documento público. Ausência de sigilo.

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

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

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

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

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

15. **Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.**

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

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

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

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

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou

serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

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

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

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

Igualmente foram apresentadas as seguintes comprovações:

(i) Relatório explicativo das operações relativas às linhas de produção da Recorrente;

(ii) Relatório explicativo da metodologia de elaboração de laudos técnicos de itens e alocações de serviços nas linhas de produção da Recorrente;

(iii) Laudos técnicos dos materiais utilizados; e

(iv) Laudos técnicos de serviços contratados.

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

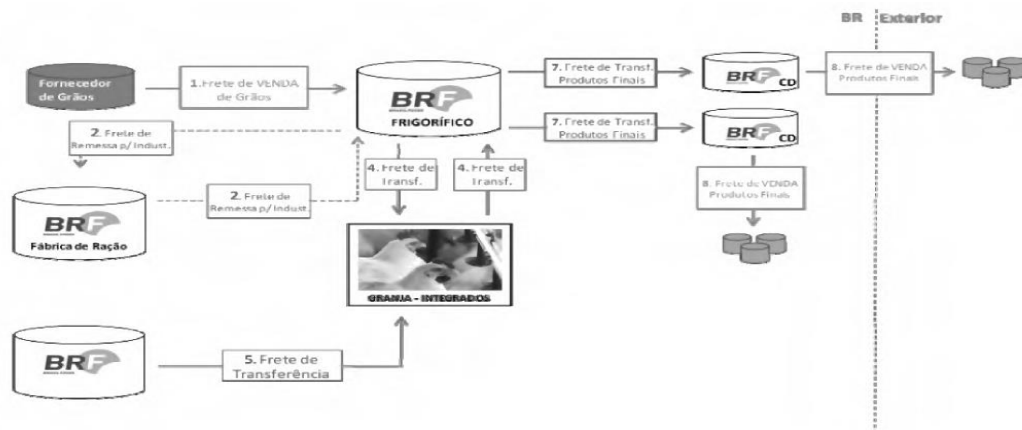
3.1.2. Fretes

Consta em Relatório Fiscal que foram glosados os créditos originados das seguintes despesas:

- a. as despesas com serviços de fretes onde não houve informação do número *DocContab*, identificador do lançamento na contabilidade, identificados como *Lançamento não informado*;
- b. os lançamentos que, apesar de informados, as informações recuperadas do SPED Contábil não eram compatíveis com o frete informado (datas ou valores incompatíveis), identificados como *Lançamento não localizado* e
- c. as despesas contabilizadas em contas que não se referem a fretes de vendas e nem de aquisição de insumos.

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

Para tanto, demonstrou em razões recursais o seguinte resumo do seu processo produtivo:



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

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

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

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

Quanto ao serviço de frete, a legislação permite o creditamento, desde que tomados de pessoas jurídicas, nas seguintes hipóteses:

(1ª) no caso de se entender que o serviço de frete seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, hipótese de crédito tratada no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002 (crédito cuja base de cálculo deve ser informada na Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos, das Fichas 06A e 16A do Dacon) - e

(2ª) no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, crédito previsto no inciso IX do artigo 3º c/c com artigo

15 da Lei nº 10.833/2003 (valores informados na Linha 07 - Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda).

Observe-se que há, ainda, uma terceira hipótese de creditamento de custos com serviços de frete possível, além das expressamente previstas na legislação acima colocadas (hipótese que vem sendo acolhida pela Receita Federal do Brasil): esta se verifica quando o custo do serviço de frete, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo.

Ou seja, não procede o entendimento da recorrente de que quaisquer serviços de frete, em sendo essenciais ou relevantes à atividade empresarial e comercial da empresa, conferem direito ao crédito. Ao contrário do que entende a interessada, não é qualquer serviço de frete que lhe garante direito a crédito, mas apenas o que a legislação permite, como acima exposto.

Entendo que assiste razão à defesa:

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

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

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

Com razão à defesa.

O Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952, vigente na época dos fatos (2014), que aprovou o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal (Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950), posteriormente revogado pelo Decreto nº 9.013, de 29 de

março de 2017, estabeleceu as normas que regulam, em todo o território nacional, a inspeção e a fiscalização industrial e sanitária de produtos de origem animal, destinadas a preservar a inocuidade, a identidade, a qualidade e a integridade dos produtos e a saúde e os interesses do consumidor, executadas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nos estabelecimentos registrados ou relacionados no Serviço de Inspeção Federal.

Vejamos o que dispõe o Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952:

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

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

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

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

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

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

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

2. DEFINIÇÕES

Para efeito deste Regulamento, considera-se:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b.2) “*por imposição legal*”.

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

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “*cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes*” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária

na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

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

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

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

(...)

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

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

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para

entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO DE PIS.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

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

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

Com relação aos fretes sobre transferências de produtos acabados, entendo que os custos de frete de mercadorias de produtos acabados geram o direito ao crédito das contribuições, uma vez que se referem à fretes em operações de vendas, enquanto serviços intermediários e necessários, considerando que as embalagens são carregadas diretamente dentro do caminhão, pois se tratam de toneladas de fertilizantes, os quais possuem necessidades específicas de armazenamento para conservar a qualidade do produto, conforme descrito pela Recorrente.

Por sua vez, igualmente cabe destacar que a Fiscalização não contestou a forma como ocorriam os fretes para transferências de produtos acabados apresentada pela Contribuinte, sendo que a glosa de tais créditos ocorreram em razão do entendimento sobre conceito de insumos que há época se adotada, nos termos previstos pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Com isso, pelas mesmas razões destacadas nos Itens 3 e 4.2 deste voto, entendo pela possibilidade de aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS sobre serviços de fretes nas operações de venda, os quais demonstra-se relevantes para as atividades da Recorrente.

No mesmo sentido, destaco as seguintes decisões já proferidas em processos administrativos da mesma Contribuinte, abaixo citados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

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

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

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

Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda". **(Acórdão nº 9303-007.843 - PAF nº 11686.000378/2008-23- Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

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

INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

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

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

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

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

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

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

Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

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

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

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

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

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, inclusive, para a formação de lote, constituem despesas na operação de venda e dão direito a créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. **(Acórdão nº 9303-007.286 - PAF nº 13971.001080/2004-17- Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)**

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

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

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

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja,

de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre gastos com fretes no transporte de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos.

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

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

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. **(Acórdão nº 9303-009.715 - PAF nº 13971.720236/2009-77 - Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relatora: Conselheiro Tatiana Midori Migiyama)**

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

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

3.1.3. Serviços de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico

Foram glosados créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com as operações de movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico (tabela abaixo), por entender que se tratam se serviços utilizados após a produção, o que supostamente inviabilizaria o aproveitamento dos créditos das referidas contribuições, quais sejam:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
SERVICO MOVIMENTACAO CROSS DOCKING	5.508.294,53	90.886,86	418.630,36
SERVICO DE OPERADOR LOGISTICO	829.285,81	13.683,20	63.025,72
SERVICO DE MOV CROSS DOCKING MISTO	796.347,52	13.139,75	60.522,41
SERVICO DE MOV CROSS DOCKING PONTA	386.700,70	6.380,56	29.389,24
SERV CONSULT EFICIENTIZAC ENERG ELETRICA	217.312,03	3.585,65	16.515,71
SERVICO DE REPALETIZACAO (TROCA PALLET)	199.790,53	3.296,54	15.184,07
SERVICO DE REPALLETIZACAO	75.656,61	1.248,33	5.749,90

Sustenta a defesa que não há como realizar regularmente as suas operações e obter receitas tributáveis, sem que realize a contratação dos referidos serviços. Ao glosar os créditos sobre estas despesas, a Fiscalização na verdade transforma a contribuição em tributo cumulativo, já que impede o crédito incidente sobre quase a totalidade dos serviços essenciais ou relevantes às suas atividades.

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

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

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

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

Assiste razão à defesa.

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

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

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

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

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

Portanto, deve ser revertida a glosa sobre tais itens.

3.1.4. Das peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos

Em relação aos créditos apropriados sobre peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos, o r. Acórdão recorrido manteve integralmente as glosas realizadas, sob o pretenso fundamento de que não são insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

Novamente, como o devido respeito e acatamento, está equivocado o posicionamento manifestado pelo r. Acórdão recorrido.

Veja-se que a aquisição dos materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, incluindo os geradores de energia, são essenciais para manutenção dos produtos refrigerados da Recorrente. Não seria possível a consecução das suas atividades se referidas aquisições, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição com a sua manutenção periódica.

A título exemplificativo, a Recorrente apresenta algumas peças que são utilizadas em suas máquinas (diretamente vinculadas à sua produção), cuja manutenção é essencial para que continuem operando regularmente, e que foram indevidamente glosadas pela fiscalização:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
MEDIDOR VIBRACAO 200MM/S 10-1KHZ	7.425,00	122,51	564,30
APLICADOR COLA 62970099487 3M	4.395,01	72,52	334,02
MEGOMETRO 0,01-10GOHMS FLUKE 1507	4.244,56	70,04	322,59
REG GRAF 80301004 JONHIS	3.735,20	61,63	283,88
MULTIMETRO DIG FLUKE 287 FLUKE	2.680,00	44,22	203,68
CRON DIG TOPPA KILTER	816,40	13,46	62,05
MULTIMETRO DIG ET-2402 MINIPA	670,11	11,05	50,93
CRONOMETRO DIG 5 9H/59MIN/59SEG	605,50	10,00	46,02
JOGO CHAVE COMBINADA ACO CV 6,00-32,00MM	473,71	7,82	36,00
JOGO CHAVE FIXA 6 X 22MM	281,86	4,65	21,42
PONTA PROVA TL75 FLUKE	271,78	4,48	20,65
CRON DIG YP-2151 TECHNOS	238,40	3,93	18,12
PONTA PROVA TL71 FLUKE	236,00	3,89	17,94
MULTIMETRO DIG ET-1609 MINIPA	169,19	2,79	12,86
PONTA PROVA MTL-07 MINIPA	92,50	1,53	7,03
CRONOMETRO DIG 6 1A100	56,93	0,94	4,33
JOGO CHAVE ALLEN 1/16 A1/2	30,00	0,50	2,28
PONTA PROVA PP200 MINIPA	17,58	0,29	1,34

Essas são apenas algumas das peças vinculadas à manutenção de máquinas e equipamentos, vinculados às atividades da empresa, cujo crédito foi indevidamente glosado pela fiscalização.

Para melhor visualização, confira-se abaixo algumas das máquinas utilizadas diretamente pela Recorrente e que necessitam regularmente de manutenção em suas peças:

NOREA DE EVISCERAÇÃO DE AVES: Máquina com motor elétrico, que através de correias transporta os frangos abatidos:



MÁQUINA DESNERVADORA BAADER: Retira a carne dos ossos e nervos. Utiliza motor elétrico e necessita de correia V B 47:



MÁQUINA TERMOFORMATADORA: formata a embalagem para acondicionar produtos. Utiliza correia V:



VENTILADOR DE AVIÁRIO: utilizado para retirada e refrigeração dos aviários. Utiliza correia tipo V C-51:



GIRO FREEZER: congela produtos por unidade, separadamente. Utiliza motor elétrico e correia sincronizada:



ELEVADOR PARA TRANSPORTE DE EMBALAGENS E PRODUTOS: Transporta produtos de um andar para o outro da fábrica durante o processo produtivo. Utiliza Correia 540H e V A32:



Considerando o complexo processo industrial da empresa e a utilização de equipamentos de grande porte, essa necessita contratar serviços de manutenção de equipamentos vinculados diretamente ao seu departamento produtivo, razão pela qual também não pode ser mantida a glosa dos créditos da contribuição decorrentes de serviços contratados. Veja-se alguns exemplos:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
SERVICO MANUTENCAO INSTRUMENTO MEDICAC	4.542,94	74,96	345,25
SERVICO FORNEC CERTIF DE CALIBRACAO	3.556,55	58,68	270,30
SERVICO MANUTENCAO COLETOR DE DADOS	431,70	7,12	32,81

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora sufragou conceito de insumo derivado da jurisprudência do STJ, plasmado no REsp nº 1.221.170/PR. Verifica-se ainda que, mesmo ante o detalhamento da atividade desenvolvida pela BRF, descrita nas peças de defesa e corroborada pelos Laudos Técnicos, o voto condutor da decisão recorrida só admitiu na base de cálculo dos créditos os custos citados nos itens "V" e "VI" listados abaixo. Confira-se:

I) detergentes, lubrificantes, anticorrosivos, fusíveis e mangueiras condutoras de água (resfriamento e limpeza) são aplicados na produção de ração animal e em equipamentos de corte de carnes;

II) rolamentos que possibilitam o movimento controlado entre duas ou mais partes da máquina

III) conectores, retentores, buchas, arruelas, rebites e desengrachantes, para garantir o funcionamento eficaz de máquinas e evitar vazamento de óleo, graxa e combustível;

IV) combustíveis (gasolina, óleo, GLP, gás acetileno, argônio e oxigênio industriais), como energia para funcionamento de máquinas

V) dicoflenato sódico, como medicamento para aves, e kits para tipificação da salmonela, para a realização de testes que certificam a ausência de contaminação;

VI) matrizes peletizadoras, metionina, treonina e neomicina, na produção ração;

VII) serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulagem e calibração de máquinas; e

VIII) molas de pressão para separação de partes dos carnesos”.

Rechaçou o creditamento referente aos demais itens por falta de informações detalhadas acerca das máquinas nas quais os listados produtos teriam sido aplicados. Assentou ainda que, com relação a peças e serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulagem e calibração, além da ausência de identificação das máquinas, para fins de aceitação dos créditos, haveria ainda que definir se aumentaram a vida útil do bem, caso em que deveriam ter sido contabilizadas no custo do bem do ativo imobilizado, para posterior depreciação.

Ou seja, o creditamento sobre o custo dos itens analisados pela decisão recorrida foi indeferido por falta de provas de sua pertinência ao processo produtivo.

Todavia, conforme atestado pelo laudo elaborado pelo ITA ...”, a decisão acolheu parcialmente os embargos, para reconhecer o direito ao crédito sobre os itens possíveis de serem categorizados como ferramentas e também sobre abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, lubrificante, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina, fusível, detergente e anticongelante. Confira-se trecho:

“Considerando, no caso vertente, que o sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado, **que se dedica ao ramo alimentício**, em respeito ao critério **da essencialidade à atividade do sujeito passivo**, para fins de definição e enquadramento como insumo para a constituição de crédito de PIS e de Cofins, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, é de se impor a **constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com a aquisição de peças e partes de reposição e manutenção, quais sejam, abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina e fusível, em razão de tais itens serem empregados**

no processo produtivo e essenciais à atividade do sujeito passivo, enquadrando-se no conceito de insumo”. (Grifei)

Nesse espeque, entende-se relevante analisar, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste Colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, 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.

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) também foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Sendo assim, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do Sujeito Passivo (bem delineada nos Laudos Técnicos e fluxo de processos, acostados aos autos), para fins de definição e enquadramento como insumo para a constituição de crédito de PIS e de COFINS, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, é de se reconhecer a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com “*arruelas, mangueiras, rolamentos e retentores*”. Eis que, tais itens, são empregados no processo produtivo e essenciais à atividade da Contribuinte.

3.1.5. Dos custos com instrumentos

Alega a defesa que entre as atividades desenvolvidas pelos estabelecimentos estão a exploração e industrialização de alimentos em geral. Para tanto, é necessário a aquisição e utilização de instrumentos vinculados à medição, verificação de temperatura, etc.

Os instrumentos em referência foram relacionados pela defesa com os seguintes itens:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
ALICATE AMPERIMETRO DIG 335 FLUKE	1.940,19	32,01	147,45
ALICATE AMPER DIG 376 FLUKE	1.732,67	28,59	131,68
ALICATE AMPERIMETRO DIG 322 FLUKE	1.012,56	16,71	76,95
ALICATE AMPER DIG 323 FLUKE	835,30	13,78	63,48
ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3200A MINIPA	537,24	8,86	40,83
ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3130T MINIPA	383,04	6,32	29,11
AMPERIMET DIG 0-999A 0-5A 48X96MM	362,25	5,98	27,53

Argumentou a Recorrente que os alicates amperímetros acima listados destinam-se a medições de corrente elétrica, sendo assim, imprescindível para o processo produtivo da Recorrente, visto que utilizados com a finalidade de verificar o correto funcionamento dos equipamentos de refrigeração durante a industrialização dos alimentos por ela produzidos.

Consta nos autos pré-requisitos para aplicação do Plano APPCC implantados e com resultados satisfatórios nas verificações realizadas pelo SIF (Serviço de Inspeção Federal) de acordo com as Circulares 175/176/2005/CGPE/DIPOA. Entre os requisitos está a calibração e aferição de instrumentos de controle de processo, corroborando com o argumento da defesa.

Considerando as mesmas razões do tópico anterior com relação aos critérios estabelecidos pelo STJ na conceituação de insumos, está correta a Recorrente ao invocar o Item 49 do Parecer Normativo COSIT nº 05/18, motivo pelo qual revento a glosa neste ponto.

3.2. Produtos adquiridos com alíquota zero

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

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

Prosegue afirmando que, quando o § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 faz menção à **aquisição de bens “não sujeitos ao pagamento” do tributo, somente pode estar se referindo à não incidência, imunidade ou isenção.** Contudo, o referido dispositivo **não trataria da hipótese de aquisição de bens sujeitos à alíquota zero,** cabendo ao intérprete da lei verificar em qual hipótese de exoneração que a alíquota zero se enquadra.

Para tanto, assim argumenta:

Em relação à não-incidência e à imunidade, não há dúvidas quanto à diferenciação da situação da alíquota zero, pois a situação atingida pela alíquota zero não está fora da área de incidência e tampouco protegida pela Constituição Federal.

Ao compararmos o instituto da isenção com a alíquota zero, de imediato percebe-se que ambas são espécies que exoneram o tributo.

Para Paulo de Barros Carvalho, o legislador, ao subtrair o aspecto quantitativo da regra- matriz de incidência através do fenômeno da alíquota zero, está fazendo uso do instituto da isenção, haja vista que tal medida que exonera é veiculada através de lei.

Confira-se:

(...)

No mesmo sentido, sustenta Roque Antonio Carrazza que “para alcançar-se a isenção tributária vários caminhos jurídicos podem ser percorridos. Um deles é o

da adoção da chamada alíquota zero. De fato, reduzindo-se a alíquota do tributo ao valor zero, não surgirá nenhuma quantia a pagar”.

Consequentemente, a simples nomenclatura não pode sobrepor-se aos efeitos do instituto da isenção. Por conseguinte, **quando o legislador submete um determinado produto à alíquota zero**, por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, **ele na verdade o está isentando do pagamento**.

Ao contrário do sustentado pelo v. acórdão recorrido, **conclui-se que a alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS é sim caso de ISENÇÃO**, a qual é forma que exonera o tributo e que só pode ser feita através de Lei Ordinária, do mesmo modo que **as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS só podem ter suas alíquotas alteradas por lei**, em respeito ao princípio da legalidade.

Neste contexto, sendo a alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS instituída por lei, eis que deve obedecer ao princípio da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da CF/88, e que a ISENÇÃO é forma concedida por lei de exonerar o tributo, resta configurado o pleno enquadramento da alíquota zero como isenção, ao menos para fins do PIS/Pasep e COFINS.

Assim, a regra do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS adquiridos com isenção, quando a saída é devidamente tributada, aplica-se, *in totum*, às situações definidas como alíquota zero.

Outrossim, igualmente argumentou a defesa que, caso se entenda que a alíquota zero para o PIS/Pasep e para a COFINS não é caso de isenção e tampouco o é de imunidade ou de não-incidência, só há uma conclusão a ser tirada: a aquisição desses insumos seria tributada, porém à alíquota zero. E assim sendo, então há que se concluir que deve ser aplicada a regra geral de apropriação de créditos em relação a bens utilizados como insumos contida no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Sem razão.

Vejam os que consta do dispositivo legal:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Por tais razões, mantenho o lançamento de ofício neste ponto.

3.3. Produtos adquiridos com crédito presumido da Agroindústria

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

Argumentou a defesa que os dispositivos legais trazidos como fundamento das glosas - art. 34, § 1º, da Lei 12.058/2009; art. 32, mencionado no referido § 1º; arts. 56, § 1º e 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2009 permite a tomada de crédito presumido em relação aos bens

adquiridos com suspensão das contribuições quando a saída não está beneficiada com a mesma suspensão, como ocorre no presente caso.

Sem razão à defesa.

Assim constou no Relatório Fiscal sobre o crédito presumido em referência:

IV.III.4.2.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009

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

A citada Lei nº 12.058/2009 sofreu diversas alterações. Em 21/12/2010, a Lei nº 12.350 alterou os artigos 32 a 34 desta Lei. Também a Lei nº 12.431/2011 e a Medida Provisória nº 609, de 08/03/2013 provocaram alterações, que foram mais adiante alteradas pela Lei 12.839, de 09/07/2013. Assim, à época dos fatos tinha o seguinte enunciado:

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

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

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo; (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)

II - aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

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

[...]

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no §

4º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

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

[...]

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 1º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) [Vigente a partir de 10/07/2013]

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) [Vigente a partir de 10/07/2013]

[...]

Art. 35. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e os créditos presumidos previstos nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. Aplicam-se ao caput deste artigo, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

[...]

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

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

“Seção I

Dos Produtos Vendidos com Suspensão

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, nº mercado interno, de:

I - animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); e (destacamos)

II - produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1, da NCM. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

§ 1º Para aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, também, à receita bruta da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 17.

Seção II

Das Pessoas Jurídicas que Efetuam Vendas com Suspensão

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança somente as vendas:

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para a pessoa jurídica referida nº inciso I do art. 4º;

*II - dos produtos referidos no inciso II do art. 2º, quando efetuadas por **pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. (destacamos)***

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 33 da Lei Nº 12.058, de 2009, a pessoa jurídica vendedora de que trata o inciso I do caput, deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos vinculados aos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do inciso I do art. 2º.

§ 2º A suspensão não alcança a receita bruta auferida nas vendas a consumidor final, não se aplicando, neste caso, o disposto no § 1º.

§ 3º A suspensão de que trata este artigo prevalece sobre as suspensões de que tratam o art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 12 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

[...]

Do Direito ao Desconto de Créditos Presumidos

Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, utilizados como insumos na fabricação de produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas que efetuem a operação de venda dos bens referidos no inciso I do caput do art. 2º. (destacamos)

Art. 6º A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor das mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, utilizadas como insumos em industrialização ou destinadas à revenda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas de que trata o inciso II do caput do art. 3º.” (destacamos)

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

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

Também analisando este crédito presumido à luz da IN RFB nº 977/2009, previsto em seu art. 6º, conclui-se que a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, que estabelece que a apropriação do crédito presumido “é vedada às pessoas jurídicas de que trata o inciso II do caput do art. 3º”, as que industrializam bois vivos ou carnes de bovinos, situação esta pública e notória.

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

Ainda, a contribuinte foi intimada pela Intimação SEORT/EAC2 nº 2018/357, item 19 (fl. 18 e seguintes):

“A Instrução Normativa RFB nº 977, de 14/12/2009 determina:

Art. 14. As pessoas jurídicas referidas no art. 5º deverão manter controle de estoques diferenciados em relação às importações e às aquisições, no mercado interno, dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, discriminando aqueles que serão utilizados como insumo na industrialização de produtos destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, daqueles que serão utilizados como insumos na industrialização de produtos destinados ao mercado interno.

Art. 15. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, o art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004, bem como os créditos presumidos previstos na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos.

§ 1º Os créditos presumidos de que trata esta Instrução Normativa devem ser apurados e registrados de forma segregada, e seus saldos devem ser controlados durante todo o período de sua utilização.

§ 2º Aplicam-se ao caput deste artigo, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2003.”

19) Informar como se operava este controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos e quais as contas contábeis que foram utilizadas em cumprimento às determinações da IN RFB 977/2009.

A contribuinte, a respeito deste item, respondeu (fl. 32/33) que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições dos bois vivos...”:

8 – Controle diferenciado dos estoques e os registros em contas contábeis IN 977/2009

(item 19): A intimada esclarece que quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições dos bois vivos que posteriormente serão abatidos tendo suas partes destinadas para a venda no Mercado Interno ou no Mercado Externo. Pois, partes de um mesmo animal são destinadas ao mercado interno e outras ao mercado externo, podendo ainda ser destinada parte do animal para fabricação de produtos industrializados.

Também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento. Diante da obrigação imposta pela IN RFB nº 977/2009, art. 14, **editada cumprindo expressa determinação do art. 35 da Lei 12.058/2009**, acima transcrito, simplesmente resolveu não cumpri-la. Tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido relativo à IN RFB nº 977 não é passível de apuração.

Relembre-se: relativo ao art. 6º, já estava estabelecida a inexistência do crédito presumido uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, da forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058/2009. Também se aplica a estes meses o descumprimento da obrigação acessória. Quanto ao crédito presumido do art. 5º, o não atendimento da obrigação acessória impede a correta apuração do crédito, impossibilitando sua utilização.

Isto posto, verifica-se que não há crédito presumido algum no primeiro trimestre de 2014, relativo à IN RFB nº 977/2009, sendo necessário excluí-los dos créditos presumidos lançados na NBC 2 da EFD-contribuições e ajustes, levando-se em conta os créditos já estornados conforme mais adiante consolidado.

A contribuinte forneceu, **na resposta ao item 21 da Intimação SEORT/EAC2 nº 2018/357, arquivos anexados nas fls. 112/114, informações sobre a compra de bois vivos e de carne, com apuração de crédito presumido.** Informou créditos presumidos relativos à aquisição de carnes bovinas com os seguintes valores:

AJUSTES INFORMADOS RELATIVOS À LEI 12.058, item 21, folhas 112 a 114			
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Base de Cálculo dos Créditos de PIS e COFINS relativos a BOIS VIVOS	39.194.259,87	58.653.042,57	45.260.412,68
Crédito de PIS 0,99%	388.023,17	580.665,12	448.078,09
Crédito de Cofins 4,56%	1.787.258,25	2.674.578,74	2.063.874,82
ESTORNO DE PIS	203.048,74	313.675,28	266.227,66
ESTORNO de COFINS	935.254,79	1.444.807,35	1.226.260,74

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Base de Cálculo dos Créditos de PIS e COFINS relativos a carne bovina	823.625,16	3.673.133,55	9.001.386,59
Crédito de PIS 0,66%	5.435,93	24.242,68	59.409,15
Crédito de Cofins 3,04%	25.038,20	111.663,26	273.642,15
ESTORNO DE PIS	2.467,71	11.712,91	32.837,74
ESTORNO de COFINS	11.366,44	53.950,39	151.252,63

É importante salientar que os estornos listados foram efetivamente levados em consideração nos ajustes informados na EFD-Contribuições. São decorrentes da forma como a contribuinte pretende apurar os créditos relativos à Lei 12.058.

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

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

Crédito na Aquisição de BOIS VIVOS e carne bovina NCM 02012010, 02012020, 02013000, 02023000 e 02102000 na EFD-Contribuições			
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Créditos de PIS e COFINS relativos a AQUISIÇÃO DE BOVINOS VIVOS			
Aliquota 0,66% (PIS) e 3,04% (COFINS)	0,00	0,00	0,00
Aliquota 0,99% (PIS) e 4,56% (COFINS)	58.560.989,59	45.389.742,06	48.488.931,59
Aliquota 1,65% (PIS) e 7,60% (COFINS)	0,00	0,00	0,00
Total	58.560.989,59	45.389.742,06	48.488.931,59
Crédito de PIS	579.753,80	449.358,45	480.040,42
Crédito de Cofins	2.670.381,13	2.069.772,24	2.211.095,28
Créditos de PIS e COFINS relativos a carne bovina			
Aliquota 0,66% (PIS) e 3,04% (COFINS)	9.267.368,06	15.892.797,45	18.147.081,17
Aliquota 0,99% (PIS) e 4,56% (COFINS)	0,00	0,00	0,00
Aliquota 1,65% (PIS) e 7,60% (COFINS)	88.627,54	2.175.600,00	132.200,55
Total	9.355.995,60	18.068.397,45	18.279.281,72
Crédito de PIS	62.626,98	140.789,86	121.952,04
Crédito de Cofins	288.463,68	648.486,64	561.718,51

Verifica-se que a contribuinte apurou créditos com CST 56 e utilizou alíquotas de 7,6% para Cofins e 1,65% para PIS. Ocorre que, por força do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, com a redação da Lei nº 12.839/2013, as carnes bovinas eram tributadas à alíquota zero naquele período e não tinham direito a este creditamento. Além disto, se houvesse direito a qualquer crédito, seria apenas sobre a parcela a ser utilizada na exportação.

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

Assim, para efetivar as alterações decorrentes da glosa dos créditos relativos à aquisição de bens tratados na IN RFB nº 977/2009, foi alterada a linha 7. Valor total dos ajustes de redução na planilha corrigida de apuração das contribuições adiante no item IV.III.4.4.

De acordo com os arts. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009, e 56, § 1º, da Lei nº 12.350/2010, é vedada a apuração de crédito presumido nas aquisições realizadas por pessoas jurídicas que revendam ou industrializem animais vivos das espécies bovina, suína e aves, classificados nas posições específicas da NCM.

Essa vedação é justificada pelo fato de que tanto as receitas provenientes da revenda quanto da industrialização desses animais estão sujeitas ao regime de suspensão das contribuições, conforme disposto nos arts. 32, incisos I e II, da Lei nº 12.058/2009, e 54, incisos III e IV, da Lei nº 12.350/2010.

Assim, aplica-se a regra do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que impede o crédito sobre bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

A Recorrente sustenta que seria possível apurar o crédito presumido sobre aquisições com suspensão das contribuições, desde que as saídas não estejam beneficiadas pelo mesmo regime. Contudo, esse argumento não procede, uma vez que o motivo das glosas não está relacionado à forma de apuração ou ao tratamento das saídas, mas sim à ocorrência de hipótese legal de vedação ao crédito, claramente estabelecida nos dispositivos citados.

Portanto, a decisão da DRJ foi correta ao concluir que não há direito à apuração do crédito presumido, devendo-se manter as glosas efetuadas.

3.4. Do percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925, de 2004.

O art. 8º, *caput*, da Lei nº 10.925/2004, em sua redação vigente à época dos fatos, autoriza as pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, a apurarem crédito presumido de PIS/COFINS sobre insumos adquiridos de pessoas físicas, cooperadas ou não.

O método de cálculo do crédito presumido está disciplinado no § 3º do referido artigo, que assim estabelece:

§ 3º O montante do crédito a que se referem o *caput* e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: (...)

Em síntese, utiliza-se as alíquotas cheias de PIS (1,65%) e COFINS (7,6%) e se aplicam percentuais específicos (60%, 50% ou 35%) para calcular o crédito presumido.

A controvérsia consiste em saber se esses percentuais devem ser definidos com base na classificação da mercadoria produzida ou na origem do insumo adquirido.

Essa questão foi esclarecida pela Lei nº 12.865/2013, que, por meio de seu art. 33, incluiu o § 10 no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, com a seguinte redação:

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.

Desse modo, ficou estabelecido que o percentual de presunção deve ser definido em função da natureza dos produtos produzidos ou comercializados pela agroindústria, independentemente da origem dos insumos empregados.

Esse entendimento foi consolidado pela **Súmula CARF nº 157**, vinculante nos termos da Portaria ME nº 410/2020, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 157: O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

No caso concreto, a Contribuinte desenvolve, entre outras atividades, a agroindústria, com frigorífico de abate de bovinos, processamento de carnes e produção de alimentos destinados à alimentação humana e animal, motivo pelo qual deve ser aplicada a Súmula CARF nº 157.

Assim, reconheço o direito da Contribuinte de apurar o crédito presumido de PIS/COFINS sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas de produtores rurais, utilizando-se a alíquota de 60% das previstas no art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos do art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004.

3.5. Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado

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

3.5.1. Incorporação de bens em data anterior a 01.05.2004

Argumentou a defesa que ao vedar o direito à tomada do crédito de PIS e COFINS dos bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004, a disposição contida no art. 31 da Lei nº 10.865/04 violou o princípio da não-cumulatividade das referidas contribuições, devidamente assegurado pela CF/88.

Afirma que ao adquirir os bens para o seu ativo imobilizado, a Recorrente contava com a possibilidade de apurar a integralidade dos créditos decorrentes dos seus encargos de depreciação, diante da inexistência de qualquer limitação temporal na legislação. Contudo, foi surpreendida com a previsão legal superveniente que vedou o seu direito ao crédito, nas operações realizadas anteriormente à publicação da lei.

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

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

Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o

creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

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

3.5.2. Natureza da Base de Cálculo do Crédito - Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)

Consta no Relatório Fiscal que a Recorrente foi intimada a trazer o demonstrativo das informações referentes ao registro de crédito com base no valor de aquisição de bens incorporados ao Ativo Imobilizado, prestadas no registro F130 da EFD-Contribuições.

As informações presentes na resposta foram comparadas com as informações presentes nos registros F130 e verificou-se que as informações foram incompletas, não sendo comprovado direito ao crédito, em especial em relação às aquisições com direito ao aproveitamento de crédito em 48 meses, restando glosada parte do crédito.

A glosa de tais créditos foi embasada em demonstrativos com a consolidação dos ajustes, considerando as incorreções nos ajustes de acréscimos apontados e os valores a estornar.

Foi realizada a apuração dos créditos após as glosas, considerando que a empresa utiliza o rateio proporcional e mantendo os percentuais utilizados na apuração do EFD-Contribuições de cada período.

Sustenta a defesa que a Lei nº 11.774/08 passou a estabelecer a possibilidade de creditamento em prazos menores, a depender do período em que o bem foi adquirido, sendo que, para as aquisições realizadas a partir de julho de 2012, passou a ser possível inclusive a apuração do crédito integral na data da aquisição do bem.

Não obstante os argumentos da Recorrente, está correto o Acórdão recorrido ao manter a glosa dos créditos de PIS e COFINS apropriados de bens do ativo imobilizado, com base no valor de aquisição, pois, não teria sido comprovada o direito ao crédito sobre referidos bens.

A autoridade fiscal observou que, para este item da intimação, foram concedidos mais de cem dias de prazo para fornecimento das informações.

Reitero o ônus da prova da Contribuinte, aplicando-se o artigo 373, I do CPC, uma vez tratar-se de pedido de crédito.

3.6. Da Classificação Fiscal

3.6.1. Carne *in natura*

Considerou o ilustre Auditor Fiscal que as carnes devem ser classificadas no capítulo 16 do Sistema Harmonizado, com enquadramento na posição da NCM 16.02. A autuação foi justificada pela conclusão de que *“a correta classificação fiscal das mercadorias segundo a*

Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante na Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 94, de 08 de dezembro de 2011, não depende apenas da mercadoria ser ou não “in natura”, sendo necessário levar-se em conta todas as regras de classificação previstas na legislação”.

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

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

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

Cumprido destacar que a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM), na Regra Geral Complementar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), nos ditames do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh)¹.

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

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

REGRA 1

¹ Art. 2º - In RFB nº 2057/2021

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

NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Essas mercadorias são agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos os mais concisos possíveis, indicando a categoria ou o tipo dos produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos “têm apenas valor indicativo”. Desse fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.

III) A segunda parte da Regra prevê que se determina a classificação:

a) **de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo**, e

b) quando for o caso, **desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas**, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

IV) **A disposição III) a) é suficientemente clara**, e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)).

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

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

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

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

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

- 1) **Transformados** em enchidos de qualquer espécie.
- 2) **Cozidos por quaisquer processos**: a água ou ao vapor, grelhados, fritos ou assados, **com exceção**, porém, dos peixes defumados, que podem ter sido cozidos antes ou durante a defumação (**posição 03.05**), dos crustáceos simplesmente cozidos em água ou vapor, mas que conservem ainda a casca (**posição 03.06**) e das farinhas, pós e *pellets*, obtidos a partir de peixes, crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, cozidos (**posições 03.05, 03.06 e 03.07**, respectivamente).
- 3) **Preparados ou conservados**, na forma de extratos, sucos ou em vinha-d'alhos, preparados a partir de ovos de peixe tais como o caviar e seus sucedâneos, simplesmente revestidos de pasta ou de pão ralado (panados), trufados, temperados (por exemplo, com sal e pimenta), etc.
- 4) **Finamente homogeneizados**, apenas com produtos do presente Capítulo (carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos, preparados ou conservados). Estas preparações homogeneizadas podem conter uma pequena quantidade de fragmentos visíveis de carne, peixe etc., bem como uma pequena quantidade de ingredientes para tempero, conservação ou outros fins. A homogeneização propriamente dita não é suficiente para tornar um produto uma preparação do Capítulo 16. (sem destaques no texto original)

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

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

NCM	DESCRIÇÃO
0202-30-00	Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis

	<p>Posição 0202 - Carnes de animais da espécie bovina, congeladas²</p> <p>Subposição 0202.30.00 - Desossadas</p>
0203-29-00	<p>Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p>Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p>Posição 0203 - Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas.</p> <p>Subposição 0203.29.00 – Congeladas; Outras.</p>
0207.1200	<p>Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p>Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p>Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p>Subposição 0207.1200 - Não cortadas em pedaços, congeladas.</p>
0207.1400	<p>Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p>Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p>Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p>Subposição 0207.1400 - Pedaços e miudezas, congelados.</p>
0207.2500	<p>Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal</p> <p>Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p>Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p>Subposição 0207.2500 - Não cortadas em pedaços, congeladas</p>
0207.2700	<p>Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal</p>

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

	<p>Capítulo 02 - Carnes e miudezas, comestíveis</p> <p>Posição 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</p> <p>Subposição 0207.2700 - Pedacos e miudezas, congelados.</p>
--	--

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

Capítulo 2

Carnes e miudezas, comestíveis

Nota.

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

CONSIDERAÇÕES GERAIS

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

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

(...)

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

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

- 1) **Frescas** (isto é, no estado natural), mesmo salpicadas de sal com o fim de lhes assegurar a conservação durante o transporte.

- 2) **Refrigeradas**, isto é, resfriadas geralmente até cerca de 0°C, sem atingir o congelamento.
- 3) **Congeladas**, isto é, refrigeradas abaixo do seu ponto de congelamento, até o congelamento completo.
- 4) **Salgadas** ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas.

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

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

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

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

(...)

02.02 - Carnes de animais da espécie bovina, congeladas.

- 0202.10 - Carcaças e meias-carcaças
- 0202.20 - Outras peças não desossadas
- 0202.30 - Desossadas

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

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

- 0203.1 - Frescas ou refrigeradas:
- 0203.11 -- Carcaças e meias-carcaças
- 0203.12 -- Pernas, pés e respectivos pedaços, não desossados
- 0203.19 -- Outras
- 0203.2 - Congeladas:
- 0203.21 -- Carcaças e meias-carcaças
- 0203.22 -- Pernas, pés e respectivos pedaços, não desossados

0203.29 - - Outras

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

(...)

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

- 0207.1 - De galos ou de galinhas:
- 0207.11 - - Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas
- 0207.12 - - Não cortadas em pedaços, congeladas
- 0207.13 - - Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados
- 0207.14 - - Pedaços e miudezas, congelados
- 0207.2 - De peruas ou de perus:
- 0207.24 - - Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas
- 0207.25 - - Não cortadas em pedaços, congeladas
- 0207.26 - - Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados
- 0207.27 - - Pedaços e miudezas, congelados
- 0207.3 - De patos, de gansos ou de galinhas-d'angola (pintadas*):
- 0207.32 - - Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas
- 0207.33 - - Não cortadas em pedaços, congeladas
- 0207.34 - - Fígados gordos (“foies gras”), frescos ou refrigerados
- 0207.35 - - Outras, frescas ou refrigeradas
- 0207.36 - - Outras, congeladas

A Recorrente trouxe aos autos Relatórios Técnicos emitidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), relacionados a produtos crus fabricados pela Requerente.

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



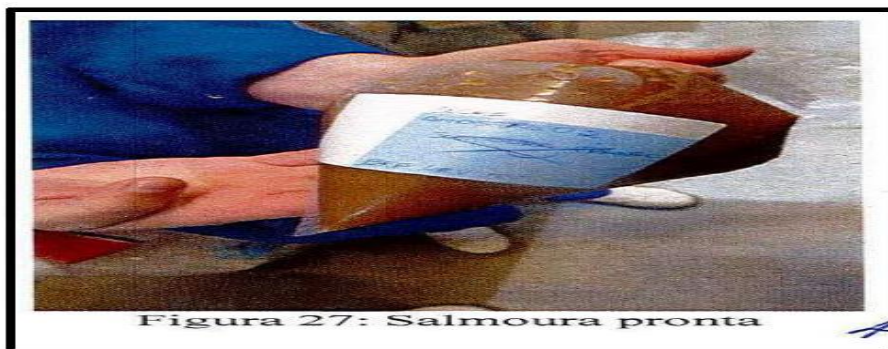


Figura 27: Salmoura pronta

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

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

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

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

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

Tabela 3: Teor em base seca (%)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Igualmente consta nos autos **RELATÓRIO EXPLICATIVO DAS OPERAÇÕES RELATIVAS ÀS LINHAS DE PRODUÇÃO DA BRF S.A.**, emitido pela **Tyno Consultoria**, no qual é possível verificar o processo industrial ocorrido sobre os frangos após a sangria (ITEM 1.2.4 do Relatório Tyno Consultoria).

Vejamos:

1.2.4. Sangria

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

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

(...)

1.2.5. Escaldagem

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

(...)

1.2.6. Depenagem

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

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

(...)

1.2.7. Evisceração

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

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

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

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

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

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

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

(...)

1.2.8. Resfriamento

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

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

(...)

1.2.9. Corte e desossa

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

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

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

(...)

1.2.10. Embalagem primária

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

(...)

1.2.11. Embalagem secundária

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

(...)

1.2.12. Congelamento

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

(...)

1.2.13. Estocagem

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

(...)

1.2.14. Expedição

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

Ou seja, tanto o INT quanto a Tyno Consultoria demonstraram que o produto analisado não passou por processo de cozimento, na forma indicada para a Posição 16.02, o que afasta o Capítulo 16 sobre os itens em análise.

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

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

- **SOLUÇÃO DE CONSULTA DIANA/SRRF10 Nº 9, DE 30 DE JANEIRO DE 2014:**
ASSUNTO: Classificação de Mercadorias
EMENTA: Código TIPI: 1602.50.00
Mercadoria: Carne bovina cozida em vapor, desidratada, cortada em cubos, própria para consumo humano, do tipo utilizada na preparação de alimentos
DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI 1 (texto da posição 16.02) e 6 (texto da subposição 1602.50) da Tipi aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011. (sem destaque no texto original)
- **SOLUÇÃO DE CONSULTA DIANA/SRRF10 Nº 10, DE 30 DE JANEIRO DE 2014:**
ASSUNTO: Classificação de Mercadorias
EMENTA: Código TIPI: 1602.50.00

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

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

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 1602.50.00

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

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

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 1602.50.00

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

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

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

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

➤ **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98.093, DE 18 DE ABRIL DE 2018:**

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM: 1602.49.00

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

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

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

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

Nota 1 do Capítulo 16.

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

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

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

a) Em enchidos e produtos semelhantes, cozidos ou não, da posição 16.01.

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

10. Desta forma, a pele de suíno salgada e frita objeto da presente consulta se classifica, por aplicação da RGI/SH 1, na posição 16.02 cujo texto é: Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue. E esta posição apresenta os seguintes desdobramentos em nível de subposições.

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

1602.10.00 - Preparações homogêneas 1602.20.00 - De fígados de quaisquer animais 1602.3 - De aves da posição 01.05:

1602.31.00 -- De peruas e de perus

1602.32 -- De aves da espécie Gallus domesticus

1602.39.00 -- Outras

1602.4 - Da espécie suína:

1602.41.00 -- Pernas e respectivos pedaços

1602.42.00 -- Pás e respectivos pedaços

1602.49.00 -- Outras, incluindo as misturas

1602.50.00 - Da espécie bovina

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

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

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

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

3.6.2. Do Kit Felicidade (CHESTER) Perdigão

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

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

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

sentido o entendimento de que cada componente do produto tenha uma classificação fiscal diferente.

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

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

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

(...)

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

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

REGRA 5

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

- a) Os estojos para câmeras fotográficas, instrumentos musicais, armas, instrumentos de desenho, joias e artigos semelhantes, **especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos.** Esta Regra, todavia, não diz respeito aos artigos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.
- b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens que contenham mercadorias classificam-se com estas últimas **quando sejam do tipo normalmente**

utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

NOTA EXPLICATIVA

REGRA 5 a)

(Estojos e artigos semelhantes)

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

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

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

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

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

5) Não confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

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

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

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

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

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

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

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

REGRA 5 b)

(Embalagens)

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPI - Mercadoria

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

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

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

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

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

3.6.3. Do Pão de queijo e Coxinha de Frango

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

V.4 DOS PRODUTOS INFORMADOS COM NCM 1902

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

Alega o Recorrente que a Fiscalização, ao classificar seu produto “pão de queijo” na posição 1901.2000 (produtos tributados), afastando a classificação na posição 1902.1100 (produtos sujeitos à alíquota zero), parte da equivocada premissa de

que este seria uma “preparação alimentícia de farinhas, na forma de pasta crua e congelada”, quando na verdade se trata de produto comercializado já pronto para consumo.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código Tipi: 1901.20.00

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

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

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

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

Dispositivos Legais: Decreto 97.409 de 23/12/88. Decreto nº 435, de 27/01/1992. Decreto nº 7.660, de 23/12/2011, publicado no DOU de 26/12/2011. RGI-1ª (texto da posição 19.01) e RGI - 6ª (texto da subposição 1901.20) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH da posição 19.01. IN SRF nº 697, de 15/12/2006. IN RFB nº 807, de 11/01/2008. IN RFB nº 1.072, de 30/09/2010. IN RFB nº 1.202, de 19/10/2011. IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012.”

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

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: **Código NCM: 1901.20.00**

Mercadoria: Pão de queijo cru, congelado, moldado em porções de 25 g, à base de polvilho azedo, contendo ovos, manteiga e/ou margarina, óleo, leite em pó, soro de leite em pó, queijo, sal e água, acondicionado em embalagem plástica de 400g. DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI/SH 1 (texto da posição 19.01) e RGI/SH 6 (texto da subposição 1901.20), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex n.º 94, de 2011, e da

Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 2011.”

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

Contribuinte:

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

1902.11.00 - Que contenham ovos

Receita Federal:

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

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

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

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

1905.10.00 - Pão denominado knäckebrot

1905.20 - Pão de especiarias

1905.20.10 – Panetone

1905.20.90 – Outros

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

1905.40.00 - Torradas, pão torrado e produtos semelhantes torrados

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

Capítulo 19

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

Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende:

a) Com exclusão dos produtos recheados da posição 19.02, as preparações alimentícias que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, de carne, de miudezas, de sangue, de peixes ou crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16);

b) Os produtos à base de farinhas, amidos ou féculas (biscoitos, etc.), especialmente preparados para alimentação de animais (posição 23.09);

c) Os medicamentos e outros produtos do Capítulo 30.

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

a) “Grumos”, os grumos de cereais do Capítulo 11;

b) “Farinhas e sêmolas”:

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

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

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

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

Vejamos o que consta das NESH deste capítulo:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

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

(...)

19.01

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

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

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

1901.90 – Outros

I. Extratos de malte.

(...)

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

Esta posição compreende um conjunto de preparações alimentícias, à base de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, cuja característica essencial provenha destes constituintes, quer eles predominem ou não em peso ou em volume.

A estes diversos componentes principais podem adicionar-se outras substâncias, tais como leite, açúcar, ovos, caseína, albumina, gorduras, óleos, aromatizantes, glúten, corantes, vitaminas, fruta ou outras substâncias destinadas a aumentar-lhes as propriedades dietéticas, ou cacau desde que neste último caso, o teor em peso de cacau seja inferior a 40% calculado sobre uma base totalmente desengordurada (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

A massa, em seguida, é trabalhada (por exemplo, por passagem à fiação e corte; laminagem e recorte; compressão; moldagem ou aglomeração em tambores rotativos) **no intuito de se obterem formas específicas e predeterminadas** (por exemplo, tubos, fitas, filamentos, conchas, pérolas, grânulos, estrelas, cotovelos e letras). No decurso desse trabalho, pode adicionar-se uma pequena quantidade de

óleo. **Em geral, a essas formas corresponde o nome do produto acabado (por exemplo, macarrão, talharim, espaguete, aletria).**

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

Estes últimos destinam-se, principalmente, a facilitar a manipulação da massa, a acelerar a sua fermentação, a melhorar as características ou a apresentação dos produtos e a prolongar a duração da sua conservação. Os produtos da presente posição podem também ser obtidos a partir de uma massa à base de farinha, sêmola ou pó de batata.

Encontram-se compreendidos na presente posição:

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

2) O pão de glúten para diabéticos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O polvilho azedo é um tipo modificado por processo de fermentação e secagem solar, apresentando características bem diversas do polvilho doce. É utilizado para diversos fins culinários, como o preparo da massa para o pão-de-queijo, bolinho

típico de Goiás, de São Paulo, do Paraná, do Mato Grosso do Sul e até mesmo de Minas Gerais, e para a pamonha de carimã. Principal produtora é a cidade de Conceição dos Ouros, sul de Minas Gerais.

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

A função de cada ingrediente

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

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

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

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

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

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

Além disso, conforme consta da NESH, para facilidade de transporte, de armazenagem e de conservação, em geral, os produtos da posição 19.02 são dessecados antes da comercialização; quando secos, tornam-se quebradiços. Esta

característica não existe nas misturas/pastas para a preparação do pão de queijo que foram reclassificadas, pois não são submetidas a esse processo de dessecação.

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

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

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

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

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

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

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

Nos produtos sanduíches e nas tortas comercializados pela Recorrente a carne e o peito de peru representam apenas parcela dos ingredientes do sanduíche, o que atrai a aplicação da classificação mais próxima da descrição apresentada pela NESH, que é o de massa alimentícia na posição 19.02. Igualmente, **a torta de iogurte com palmito e catupiry** por não se equiparar a qualquer dos produtos listados nas demais subposições (pães, bolachas, biscoitos, waffles e torradas), **não pode ser classificada na posição 19.05, que trata exclusivamente de produtos de padaria ou pastelaria.**

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

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

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

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

substantivo feminino

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

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

2. Definição de pastelaria

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

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

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

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

subst. f.

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

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

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

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

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

substantivo feminino

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

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

Loja, mercadoria do pasteleiro.

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

substantivo feminino

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

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

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

4. Local onde se pode tomar uma refeição ligeira.

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

i) Considerações gerais sobre o Capítulo 20

Estão excluídos deste Capítulo:

(...)

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

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

A presente posição compreende especialmente:

(...)

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

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

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

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

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

(...)

Encontram-se compreendidos na presente posição:

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Classificação na posição 16.02.

A Nota Complementar do Capítulo 16 esclarece o seguinte:

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

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

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

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

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

(...)

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

Excluem-se também da presente posição:

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

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

V.4.3 – DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA COXINHA DE FRANGO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

São excluídos desta posição:

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

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

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TIPI: **1602.32.00**

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

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

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

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

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

4.7. Multa Regulamentar

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

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

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

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

Concluiu, ainda, que constatado que os fatos, comprovadamente ocorridos, subsomem-se ao referido dispositivo legal, tem-se como correto o procedimento fiscal e a consequente autuação, pelo descumprimento da obrigação legal de apresentar corretamente a escrituração fiscal. Ressaltese que é fato incontroverso o equívoco na prestação das informações, conforme expressamente reconhecido pelo impugnante. Já a multa de ofício vinculada ao tributo, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é decorrente da falta de recolhimento do tributo apurado. Ou seja, ela é devida em função do descumprimento de uma obrigação principal, passando a compor esta obrigação juntamente com o tributo, consoante §1º, do art. 113, do CTN abaixo transcrito. A sua motivação é o não recolhimento de tributo devido.

O objeto de penalização é o descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.779/99, dispositivo esse em que o legislador outorgou

competência à Receita Federal para dispor sobre essas obrigações, inclusive estabelecendo forma, prazo e condição para seu cumprimento.

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

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

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

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

Fundamentos

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

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

a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013, retomou o escopo genérico de sua redação originária,

e não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas à **não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”**;

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

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

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

d) O prazo previsto no § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, na redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, considerado derogado tacitamente para a apresentação de arquivo, demonstração ou escrituração digital ou para prestar esclarecimento sobre eles (na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, conforme alínea “g” do item 10 do Parecer Normativo nº 3, de 2013), não poderá ser invocado para essas mesmas situações, haja vista que a repristinação há que ser expressa (art. 2º, § 3 da Lindb), o que incoorreu, na espécie;

e) Quanto às pessoas jurídicas omissas, como elas não optaram pelo regime presumido de apuração do lucro, tampouco do Simples Nacional, aplica-se a elas a multa relativa “às demais pessoas jurídicas” de que trata a alínea “b” do inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Tendo em vista que a multa regulamentar foi aplicada neste litígio sobre os valores pretensamente omitidos ou informados equivocadamente e, diante da conclusão de que tal penalidade tem por aspecto material a não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”, deve ser afastada do lançamento de ofício objeto deste litígio.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

- a) Reverter as glosas referentes às despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas e embalagens entre estabelecimentos, desde

que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário;

- b) Reverter a glosa com as despesas de fretes incorridas com as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário;
- c) Reverter a glosa sobre serviços de carga/descarga, transbordo, operador logístico, movimentação de saída, movimentação *cross docking*;
- d) Reverter a glosa sobre peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo;
- e) Reverter a glosa sobre custos com instrumentos;
- f) Reverter a glosa relativas aos “Kit Felicidade”;
- g) Reverter a glosa sobre locação de empilhadeira;
- h) Afastar a glosa sobre os encargos de depreciação e amortização ocorridos após 30.04.2004;
- i) Manter a classificação das carnes no Capítulo 02 do Sistema Harmonizado;
- j) Afastar a multa regulamentar prevista no artigo 57, III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

É como voto.

Assinado digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jorge Luis Cabral**, redator designado

Redijo voto vencedor, exclusivamente a respeito da posição da relatora de reconhecer o direito aos créditos decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados e os

serviços de movimentação, serviços de carga e descarga – cross docking e repaletização, nas quais restou vencida.

Peço vênia à Ilustre Relatora para discordar de sua posição sobre a possibilidade de reconhecimento dos créditos decorrentes de despesas com fretes de produtos acabados, por entender que o encerramento do processo produtivo afasta a possibilidade de reconhecimento deste tipo de despesa como insumo (inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), e que somente as mercadorias efetivamente vendidas (inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833), conforme passo a descrever a seguir.

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

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

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

Mas a alegação da Recorrente é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)”

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há por que estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

É como voto.”(grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou negocial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

De forma que entendo não caber o reconhecimento de créditos do PIS/COFINS decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Quanto ao serviço de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico, são despesas necessárias à manipulação de cargas na armazenagem e transporte que importam em manutenção da temperatura de conservação dos produtos.

Trata-se, portanto, da mesma situação em relação a gastos que são apropriados como insumos, mas são aplicados a produtos já acabados. No voto vencido, a ilustre relatora considera-os como essenciais ou relevantes em razão de serem objeto de normas fitossanitárias obrigatórias para a comercialização de produtos de origem animal para consumo humano.

Pois precisam ser preservados da deterioração provocada especialmente por temperaturas inapropriadas para armazenagem e transporte. No entanto, o produto já se encontra em sua apresentação final para venda ao consumidor, não lhe cabendo a caracterização dos gastos a partir desta etapa como insumos, que devem ser considerados apenas em relação aos produtos em elaboração, ainda que se possa considerar em situações específicas que a elaboração possa estender-se para além do que se espera pelo senso comum.

Mas mesmo que se considere que alguns gastos posteriores a conclusão da produção, e que são essenciais e relevantes para a disponibilização do produto para a venda, como por exemplo a elaboração de laudos determinados pela legislação aplicável, deve-se estabelecer um limite demarcatório do término da produção e que implicará no tratamento tributário adequado aos gastos que ocorrerem a partir daí, sob pena de considerar um processo produtivo que estende-se praticamente até o consumo final.

A produção a meu ver encerra-se quando o produto está na sua apresentação final para a venda, nas embalagens que lhe forem próprias a comercialização pela perspectiva do comprador, atacado ou varejo, e superadas as exigências necessárias para o seu consumo naquilo a se possa atribuir ao fabricante, UP STREAM.

As despesas e gastos de estocagem e de conservação, necessários à preservação da sua qualidade exigida para transporte e consumo, DOWNSTREAM, sendo estes decorrentes de obrigações legais ou de interesse do próprio fabricante para que se garanta o preço pretendido ou mesmo o interesse do comprador, não podem ser considerados mais como insumos, posto serem referentes a produtos já acabados.

Por óbvio que, em decorrência das discussões jurídicas que determinaram os critérios de essencialidade ou de relevância para o estabelecimento do conceito de insumos para fins de apuração do PIS/COFINS, no regime não cumulativo, terem estendido o que se considera a produção especialmente nos casos de produtos sujeitos ao controle fitossanitário para um momento além daquele em se poderia reconhecer o produto final em sua apresentação de venda para o consumidor a que se destina, atacado ou varejo, serem especialmente polêmicas em relação aos produtos destinados ao consumo humano, entendo que as despesas e gastos

relacionadas ao downstream de qualquer indústria não podem mais ser considerados como insumos.

Assim, gastos e despesas para que produtos de papelão não se estraguem com a umidade, tanto na armazenagem como no transporte, são da mesma natureza que a refrigeração ou gastos logísticos relacionados a produtos que precisam destas providências para manterem a qualidade conseguida no final do processo produtivo e sua adequabilidade para o consumo.

Voltando à questão da refrigeração necessária à transporte ou armazenagem de produtos perecíveis acabados, podem ter créditos de PIS/COFINS na sua apuração dentro do regime não cumulativo na classificação que lhe é própria, que seriam os gastos de frete e armazenagem nas operações de venda quando lhe for aplicável. Destaco que a armazenagem e frete de produtos acabados que não possam ser atribuídos à uma operação de venda não geram direito ao crédito de PIS/COFINS, conforme já discutimos acima.

De forma que voto por manter a glosa destes dois itens, conforme o dispositivo do julgamento deste processo, e acompanho a relatora nos demais.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral