



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13369.722252/2020-18
ACÓRDÃO	3202-002.094 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo, para fins de reconhecimento de créditos da Cofins, na não-cumulatividade, deve ser considerado conforme estabelecido, de forma vinculante, pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, ou seja, atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

Por serem essenciais ou relevantes no processo produtivo de uma empresa agroindustrial, que atua notadamente na exploração de alimentos (carne bovina, suína e de aves), se caracterizam como insumos, havendo direito de apropriação de créditos da Cofins, as aquisições de medidores e de termômetros, bem como a contratação de serviço movimentação *cross docking* e serviços de repaletização.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE DA EMPRESA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos da Cofins, o aluguel de empilhadeiras, máquinas pá carregadeiras, transpaleteiras e paleteiras, utilizados para movimentação de insumos e outros produtos, conforme disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003.

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 Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência

com alíquota zero ou com suspensão dessas contribuições, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

A autoridade fiscal deve glosar crédito presumido da Cofins quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito.

CRÉDITO SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS PARA REVENDA.

Os custos com fretes referentes à aquisição de produtos adquiridos para revenda, contratados de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, geram direito a crédito da Cofins não cumulativa.

CRÉDITO SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU COM CRÉDITO PRESUMIDO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com crédito presumido geram direito a crédito da Cofins não cumulativa, desde que estejam de acordo com o disposto na Súmula Carf 188.

DEPÓSITOS JUDICIAIS OU EXTRAJUDICIAIS CÍVEIS E TRABALHISTAS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

No âmbito da apuração da Cofins, pelo regime não cumulativo, as variações monetárias ativas decorrentes de atualização de depósitos judiciais ou extrajudiciais devem ser reconhecidas, em regra, de acordo com o regime de competência. Excetuam-se as hipóteses em que houver determinação legal expressa que condicione, necessariamente, a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante.

No caso dos depósitos judiciais ou extrajudiciais cíveis e trabalhistas, inexistente previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante. Assim, a respectiva receita financeira deve ser incluída na base de cálculo da Cofins não cumulativa, observando-se o regime de competência.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REGIME DA COMPETÊNCIA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES E DEMONSTRATIVOS DO PERÍODO DO FATO GERADOR DO CRÉDITO.

O creditamento extemporâneo das contribuições deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nos períodos de apuração relativos aos fatos geradores que lhes deram causa, e exige a retificação de declarações e demonstrativos, desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado ou requerido em pedido de ressarcimento.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. LANÇAMENTOS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição ao PIS/Pasep as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento da Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS E NORMAS APLICÁVEIS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Inexiste nulidade em auto de infração lavrado pela autoridade fiscal competente com a descrição clara do fato objeto da autuação e com o apontamento da legislação aplicável ao caso.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configurada nenhuma dessas hipóteses, não cabe a decretação de nulidade da decisão recorrida.

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.

MATÉRIA NÃO CONSTESTADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação, restando preclusa sua alegação

no recurso voluntário. Inteligência dos artigos 16, inciso III, 17 e 25, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias – NESH – estabelecem o alcance e o conteúdo da Nomenclatura, pelo que devem ser obrigatoriamente observadas para que se realize a correta classificação da 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 a classificação de produtos na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM – é determinada de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

CARNE. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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

KITS COM CARNE TEMPERADA E BOLSA OU SACOLA TÉRMICA.

Os produtos dos Kits, no caso carne temperada e bolsa térmica, não se caracterizam como sortido para venda a retalho, se tratam de produtos independentes, com classificação fiscal específica, devendo cada produto ser classificado na posição específica da NCM para o referido produto. Assim sendo, as carnes temperadas se classificam no capítulo 16 e a bolsa ou sacola térmica, tendo em vista suas características, não é utilizada na composição ou preparação da refeição do kit e, nos termos da RGI/SH nº 5, não se constitui apenas em embalagem utilizada para o acondicionamento da mercadoria, cuida-se, na verdade, de um artigo reutilizável, ou seja, claramente suscetível de utilização repetida. Sendo assim, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la no âmbito da posição 42.02, se confeccionada de plástico, que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico.

TORTAS SALGADAS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Tortas salgadas, caracterizadas como produtos de pastelaria, não se assemelham às massas da posição 1902. Classificam-se na posição 1905, conforme explícito na NESH, ou, dependendo da proporção de carne em peso na sua composição, podem ser classificadas na posição 1602.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

AJUSTES PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. MULTA REGULAMENTAR. ART. 12, II, LEI 8.218/91. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE ILICITUDE.

Não houve omissão ou prestação de informação incorreta na apresentação dos arquivos digitais pelo contribuinte. A negativa de direito sobre o aproveitamento de créditos extemporâneos resulta na sua glosa e não em multa por omissão ou informação incorreta, deste modo, não há requisitos autorizadores para manutenção da multa regulamentar prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/91.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas concernentes: (1) à aquisição de medidores e de termômetros, discriminados no voto; (2) ao serviço movimentação “cross docking”; (3) aos serviços de repaletização; (4) aos aluguéis de empilhadeiras, máquinas pá carregadeiras, transpaleteiras e paleteiras; (5) aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições; e (6) aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos, inclusive importados, sujeitos à alíquota zero e de insumos sujeitos à apuração de crédito presumido, desde que, em atenção à Súmula CARF 188, tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. Por maioria de votos, em afastar a aplicação da multa disposta no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991. Vencido o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira (Relator), que negava provimento ao recurso na matéria. Acompanhou a divergência, pelas conclusões, o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, que votou por afastar a multa art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, por entender que a capitulação correta da multa seria a do art. 57 da Medida Provisória nº

2.158-35, de 2001. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Juciléia de Souza Lima. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, para manter a classificação adotada pela autoridade fiscal quanto às carnes temperadas e aos kits. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso, para acatar a classificação adotada pela recorrente nos referidos produtos. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter o lançamento sobre as variações monetárias ativas decorrentes de atualização dos depósitos judiciais. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso na matéria.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 05, juntado às fls. 8068-8165:

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra a contribuinte acima identificada que pretendem a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep relativas ao período de julho a setembro de 2015 (3º trimestre).

Segundo consta do Relatório Fiscal às folhas 1069/1237, os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício das referidas contribuições e dos PER/Dcomp apresentados relativos ao 3º trimestre de 2015. Todos os assuntos relacionados aos créditos e débitos do PIS/Pasep e da Cofins do referido período foram tratados no Relatório Fiscal do Auto de Infração objeto deste processo, que serviu como base para os respectivos Despachos Decisórios gerados.

Os autuantes informam que no decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária e que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados na EFD-Contribuições. Assim, ao final dos trabalhos, foram apurados saldos devedores em todos os meses do 3º trimestre de 2015.

Nos Autos de Infração, as infrações apuradas foram assim descritas: “Omissão de Receita”, “Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente” (glosa de créditos sem débitos da contribuição) e “Créditos Descontados Indevidamente”.

Quanto às glosas dos créditos do PIS e da Cofins apurados no regime da não cumulatividade, os autuantes inicialmente ressaltam que na definição do conceito de insumo foram adotadas as disposições da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, publicada nos termos do §4º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, e do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17/12/2018, vinculante no âmbito da RFB, onde são apresentadas as repercussões do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) pelo Superior Tribunal de Justiça.

Passam, então, a discriminar as glosas efetuadas, indicadas a seguir conforme itens do Relatório Fiscal.

IV.III.1.1 Crédito Presumido das Atividades Agroindustriais

As autoridades fiscais relatam que, no item 21 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB (fls. 2 e seguintes), pediram informações sobre as aquisições enquadradas nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil - RFB nº 977, de 2009, e nº 1.157, de 2011, devendo-se considerar as novas disposições dadas pela IN RFB nº 1.911, de 2019, de mesma inteligência. Com base nas informações obtidas, tratam as glosas como segue.

IV.III.1.1.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009 (IN 1.911/2019)

Os Auditores Fiscais da RFB informam que no trimestre em tela:

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

– a contribuinte adquiria carnes bovinas das posições 02.01 e 02.02 e as industrializava, sendo enquadrada no disposto no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009, que vedava a apuração de crédito presumido para essa situação.

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

– em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977 (art. 513 da IN RFB nº 1.911, de 2019), a contribuinte não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009.

Os Auditores Fiscais concluem, então, que os valores presentes na EFD-Contribuições relativos a créditos decorrentes da aquisição de carnes devem ser glosados, porque esse crédito era vedado na situação da contribuinte.

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

IV.III.1.1.2 Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011 (IN RFB 1.911/2019)

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

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

As autoridades fiscais informam 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...”. Acrescentam que a interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Concluem que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, e uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apuração.

IV.III.1.2 Créditos Extemporâneos Presentes nos Ajustes

Na EFD-Contribuições foram encontrados valores significativos de créditos extemporâneos incluídos nos ajustes positivos de crédito, informados sem registro de nenhuma nota fiscal.

A fiscalizada, em resposta à Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, item 24, informou tratar-se de crédito extemporâneo relativo à aquisição de medicamentos e vacinas sujeitos à tributação concentrada prevista na Lei nº 10.147, de 2000, aplicados como insumo na criação e abate de animais.

Os autuantes descrevem os procedimentos adotados e as dificuldades encontradas para análise quanto à possibilidade de crédito sobre as aquisições das mercadorias apresentadas, visto que o arquivo não paginável de folha 260, denominado “09 2015 CREDITO EST”, não contém o CNPJ do fornecedor, a chave e a data de emissão da nota fiscal.

Assim, a contribuinte foi novamente intimada, pelo TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 002/2020 (fls. 413 e seguintes), a fornecer todos os dados que possibilitassem identificar as notas fiscais, bem como a esclarecer se possuía decisão judicial, consulta ou qualquer dispositivo que lhe assegurasse o aproveitamento dos créditos alegadamente apurados, uma vez que grande parte das mercadorias era vacinas veterinárias, classificadas na subposição 3002.30 na NCM e que não se enquadram na Lei nº 10.147/2000, não sendo submetidas à tributação monofásica e sim à alíquota zero em toda a cadeia produtiva, sendo tratadas no inciso VII do art. 1º da Lei 10.925/2004.

A contribuinte, então, “reapresentou os mesmos arquivos que ela já sabia não ser possível aceitar pela inexistência do CNPJ do emitente e da data de emissão da nota fiscal, para dizer o mínimo”. As autoridades fiscais alegam que:

- em relação ao crédito pretendido, sequer foi possível confirmar que os itens teriam sido admitidos como passíveis de creditamento caso tivessem sido informados nas EFD-Contribuições do período correto.
- além de inexistente o crédito quanto às aquisições de vacinas veterinárias, a Fiscalizada, no que tange aos serviços, sequer apresentou o CNPJ do fornecedor e a data de emissão do documento fiscal, mesmo tendo sido intimada para tanto.
- quanto às mercadorias, a contribuinte sequer comprovou que as listagens apresentadas representam documentos fiscais com direito a crédito, se atendidas as demais condições de apuração, não tendo atendido corretamente à intimação para saneamento das informações, com grande número de omissões (em relação à chave da NFe) e incorreções (em relação ao número do item).

Ademais, segundo os autuantes, “no entendimento cristalino da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não é possível a apuração de créditos extemporâneos sem a retificação da apuração do período em tela, ou seja, sem a

retificação dos Dacon ou EFD-Contribuições correspondentes e, se for o caso, das DCTF correspondentes”, conforme disposto na Solução de Consulta nº 355 – Cosit, de 13 de julho de 2017, que tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396/2013.

Logo, os autuantes concluem que restou claramente demonstrado que a contribuinte também não tem direito ao crédito por tê-lo inserido na EFD-Contribuições de setembro de 2015, não tendo apurado novamente cada um dos meses onde deveriam ter sido informados os créditos, com a consequente retificação das EFD-Contribuições de cada período, pois o direito previsto no § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é de aproveitamento do crédito já apurado, e não de apuração.

IV.III.1.3 Análise conforme a Natureza da Base de Cálculo do Crédito

Foram glosados os créditos apurados sobre as aquisições listadas nos itens a seguir:

IV.III.1.3.1 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01 - Aquisição de bens para revenda

– aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha “Aliq Zero ou NT”, localizada no arquivo anexo GLOSAS 03-trim 2015 de folha 509.

– aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme 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 créditos apurados sobre os gastos com “ferramentas e os instrumentos de medição, suas partes e peças”.

IV.III.1.3.2 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 02 - Aquisição de bens utilizados como insumo

– aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha “Aliq Zero ou NT”, localizada no arquivo anexo GLOSAS 02-trim 2015 de folha 546.

– aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme 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 créditos apurados sobre os gastos com “ferramentas e os instrumentos de medição, suas partes e peças”.

IV.III.1.3.3 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 03 - Aquisição de serviços utilizados como insumo

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

IV.III.1.3.4 Fretes relativos às NBC 1 e 2

Tratam-se dos fretes relativos aos itens glosados ou que tiveram admitido o crédito presumido, pois, conforme parágrafo 158 e seguintes do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, o valor do frete está incluído no custo de aquisição dos bens e deve receber o tratamento que for dado ao bem transportado. Se este teve direito a creditamento, então o frete deve ser somado ao preço e terá direito a crédito na mesma alíquota do bem adquirido. Caso contrário, se o bem não for admitido, o frete também não o será.

Assim, os fretes dos bens que fazem jus ao crédito presumido deverão ter reconhecido apenas o crédito presumido; se o bem teve seu crédito glosado, o frete também deverá ser glosado.

Foram glosados, também, os créditos informados na EFD-Contribuições relativos a fretes vinculados a notas fiscais de entrada de importações, pois não há base legal para o creditamento quanto ao frete de entrada das importações entre o ponto alfandegado de desembarço aduaneiro e os estabelecimentos da contribuinte. IV.III.1.2.5 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 12 - Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa

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

IV.III.1.3.5 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 12 - Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa

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

IV.III.1.4 - Consolidação dos ajustes

Nesse item, as autoridades fiscais trazem demonstrativos com a consolidação dos ajustes, considerando as incorreções nos ajustes de acréscimos apontados e os valores a estornar dos créditos.

IV.IV - Da Apuração dos Créditos

Neste item, consta a apuração dos créditos a descontar após as glosas, considerando-se que a empresa utiliza o rateio proporcional, e mantendo-se os percentuais utilizados na apuração da EFD-Contribuições de cada período.

No item V, consta o resumo da utilização do crédito para desconto das contribuições devidas, salientando-se que, por conta das glosas efetuadas, foram

alterados os valores utilizados para desconto dos débitos informados na EFD-Contribuições. Informam os autuantes que:

O crédito tipo 301 de abril de PIS, no valor de R\$ 369.549,16 e de COFINS, no valor de R\$ 2.148.275,60 que teria sido originalmente utilizado para pagamento do saldo devedor de julho, em virtude das glosas ocorridas na apuração realizada no processo nº 11516.720616/2020-69, de auto de infração, foram considerados no saldo residual após as glosas e utilizados nos processos nº 13369.721350/2020-38, que tratou o ressarcimento de PIS solicitado no PER nº 30239.93437.090719.1.5.18-0545 e 13369.721351/2020-82, que tratou o ressarcimento de COFINS solicitado no PER nº 14507.27794.100719.1.5.19-7849, e fazem parte do saldo credor daqueles processos.

Em decorrência das glosas, houve saldo devedor em todos os meses, objeto de auto de infração:

(...)

VI – “DOS FATOS APURADOS”

No item VI – “DOS FATOS APURADOS” do Relatório Fiscal, os autuantes tratam da apuração de **omissão de receitas** decorrente de incorreção da classificação fiscal adotada pela contribuinte em relação a alguns produtos que industrializa, cujas constatações do Fisco estão sintetizadas nos parágrafos a seguir.

VI.1.2- Carnes Temperadas

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

Os Auditores Fiscais mencionam 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 pontuam que “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, e o texto das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, aprovado pela IN RFB nº 807/2008, com as alterações da IN RFB nº 1.260/2012, vigentes 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). Logo, não podiam ser comercializadas com

suspensão e não estavam incluídas no rol das mercadorias tributadas à alíquota zero.

O entendimento dos autuantes fundamenta-se, 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. São citadas, ainda, diversas Soluções de Consulta da 6ª Região Fiscal da RFB confirmando esse entendimento.

Consta do Relatório Fiscal listagem com os diversos produtos que foram considerados com a classificação fiscal incorreta, acompanhados da lista de ingredientes fornecida pela contribuinte, dentre os quais verifica-se a presença de pimenta ou antioxidante para temperados bovinos, ou realçador de sabor (glutamato monossódico), ou aromatizantes ou condimentos ou temperos diversos, como alho, cebola, salsa, proteína de soja, limão, óleo de soja, óleo de aipo, condimento embutido de carne de galinha, algumas vezes vinho, conservantes como nitrato e nitrito de sódio, corantes, estabilizantes e diversos produtos, diferentes de sal ou açúcar.

VI.I.2.1 KITS

Relatam as autoridades fiscais que alguns itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como kits, formados por itens diversos, além das carnes temperadas, como, por exemplo, bolsas térmicas e diversos outros produtos. Pontuam que, para os fins do Relatório Fiscal, o único interesse é demonstrar que os kits e as carnes temperadas que os compõem não se classificam no capítulo 02, e sim no capítulo 16, o que já foi demonstrado no subitem anterior, e que os demais itens dos kits que não se tratam de carnes, por evidente, não se classificam no capítulo 02.

Em relação aos kits que contém o item bolsa térmica, afirmam 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. Mencionam a Solução de Consulta nº 138 -SRRF/9ª RF/Diana, de 5 de junho de 2008.

VI.I.3- Produtos informados com NCM 1902

Nesse subitem, os autuantes trazem uma listagem de produtos (pães de queijo e tortas salgadas) que foram informados na EFD-Contribuições como sendo classificados na posição 19.02 da NCM, que estava incluída no rol dos produtos tributados à alíquota zero.

Tratam-se de pães de queijo crus, fabricados com amido ou fécula de mandioca, queijo e outros ingredientes, que não se assemelham às massas da posição 1902

da NCM, posição que se destina às “massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado.” As tortas salgadas, por sua vez, caracterizam-se como produtos de pastelaria, e também não se assemelham às massas da posição 1902.

Com base na Resolução CAMEX nº 94/2011, seção 1, página 20, e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, os autuantes concluem que os referidos itens efetivamente não se classificam na posição 19.02 e seus desdobramentos, pois se tratam de produtos de pastelaria/padaria, e não de massas alimentícias utilizadas em refeições principais. Portanto, deveriam ter sido tributados normalmente, já que não estão amparados por qualquer comando legal que afaste a tributação.

São mencionadas, ainda, diversas Soluções de Consulta que confirmam o entendimento da Fiscalização.

No item “VI.I.4 – Da Consolidação das Incorreções de Classificação Fiscal” do Relatório Fiscal consta a consolidação das incorreções das classificações fiscais, onde estão demonstradas as bases de cálculo das contribuições omitidas dos meses do trimestre em questão.

VI.II- Das Receitas Financeiras e Consequente Omissão de Receita

Segundo os autuantes, foi constatado que algumas receitas financeiras que deveriam ter sido tributadas não constam como base de cálculo do PIS e da Cofins no 3º trimestre de 2015. Na apuração dos valores omitidos, os autuantes consideraram como tributáveis com alíquota positiva as atualizações a que se referem às contas 122664-DEPOSITO JUDICIAL – TRABALHISTA e 122666-DEPOSITO JUDICIAL – CÍVEL, realizadas a partir de 1º de julho de 2015, em face do disposto no Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015.

Intimada a prestar esclarecimentos a respeito, conforme item 6 do TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 002/2020, a contribuinte respondeu que “para a conta de Juros com Depósitos Judiciais, cumpre esclarecer que os juros são submetidos à tributação quando ocorrer o levantamento do depósito judicial”.

Porém, segundo os autuantes, apenas as provisões relativas a juros sobre depósitos judiciais tributários é que devem ser tributadas apenas quando da solução favorável do litígio ou do levantamento antecipado com acréscimos do depósito. Os depósitos judiciais cíveis e trabalhistas devem ter as variações monetárias consideradas na base de cálculo do PIS e da Cofins conforme o regime de competência, independentemente da disponibilidade financeira, de acordo com a Solução de Consulta nº 166 – Cosit, de 09 de março de 2017.

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

Consta do item VI.III do Relatório Fiscal, in verbis:

Trata-se do crédito extemporâneo informado na EFD-Contribuições como Ajuste Oriundo de Outras Situações, Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas.

É evidente que tal informação não se trata de ajuste. Claro também que a informação de nota por nota, item a item não foi utilizada por ficar evidente e facilitar a localização da incorreção.

Desta forma, claro está que a informação incorreta foi inserida a fim de aumentar o crédito pretendido e dificultar sua localização.

No **item VI.III.1**, os autuantes trazem a legislação pertinente à multa por entrega de Escrituração Digital com incorreção, à luz do Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, e do Parecer Normativo Cosit nº 3, de 28 de agosto de 2015, e afirmam que “com o advento da Lei nº 13.670/2018, é aplicável a multa do art. 12, inciso II, da Lei 8.218, de 1991, para o caso da escrituração com informações inexatas, omitidas ou incompletas”. Ao final, apresentam demonstrativo da base de cálculo e da multa apurada por incorreção da EFD-Contribuições.

Cientificada do lançamento, a autuada apresenta **IMPUGNAÇÃO**, ilustrada com farta doutrina e jurisprudência administrativa e judicial, com as razões de defesa sintetizadas nos parágrafos abaixo, seguindo-se a ordem dos itens por ela apresentados.

III – DAS PRELIMINARES

III.1 – Da Necessidade de apreciação Conjunta dos Processos

É necessário o julgamento conjunto da presente Impugnação com as Manifestações de Inconformidade apresentadas nos processos administrativos nº 10983.905391/2020-40 e nº 10983.905390/2020-03, que tratam respectivamente dos pedidos de ressarcimento de créditos do PIS e da Cofins referentes ao 3º trimestre de 2015, bem como com as Impugnações apresentadas nos Processos Administrativos nº 11516.720810/2020-44 e nº 11516.720809/2020-10, que tratam de Autos de Infração lavrados para cobrança de Multa Isolada em face da não homologação das compensações.

III.2 – Ofensa ao Artigo 142 do CTN/Indevida Inversão do Ônus da Prova

A Impugnante alega que, diferentemente do que quer fazer crer a Fiscalização, o presente processo tem por objeto “lançamento fiscal que exige o recolhimento de PIS/Pasep e Cofins, acrescidos de multa de ofício, multa regulamentar e juros de mora, bem como glosa créditos de PIS/Pasep e Cofins”, e não a “análise de pedidos de ressarcimento”.

Em se tratando de autos de infração, e tendo a Impugnante declarado de maneira devida seus créditos em declarações fiscais e contábeis (DCTF, DACON, EFDContribuições), cabe ao Fisco o ônus de provar as incorreções existentes na escrituração contábil e fiscal da contribuinte, pois, embora seja verdadeira a

aplicação do artigo 373 do CPC/15 ao presente caso, o mencionado artigo é aplicável justamente para determinar que a Autoridade Fiscal comprove a incorreção do procedimento adotado pela Impugnante.

Porém, não houve por parte da Fiscalização qualquer esforço em verificar a ocorrência do fato gerador e em determinar a matéria tributável, tendo apenas argumentado, de maneira vazia e simplista, que as aquisições da Impugnante não seriam passíveis de creditamento, por um lado, e, por outro, desconsiderado a classificação adotada pela Impugnante. Baseou-se em presunções sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto.

Assim, a Fiscalização atuou em desobediência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e em ofensa ao Princípio da Legalidade insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, devendo ser declarada a nulidade dos Autos de Infração.

III.2.2 – Ausência de Laudo Técnico quanto à Classificação Fiscal segundo a NCM

Em relação à classificação fiscal, a Fiscalização, na execução dos seus trabalhos, surpreendentemente não se pautou por Laudo Técnico para embasar as supostas incorreções das classificações das NCM adotadas pela Impugnante, embora seja uma tarefa complexa e que exige vasto conhecimento técnico sobre a mercadoria objeto de classificação. Além disso, as classificações apontadas pela Fiscalização foram contrárias à opinião de laudo técnico apresentado no curso da fiscalização.

Portanto, a Fiscalização jamais poderia ter assim procedido, para cobrar débitos de PIS/Pasep e Cofins em decorrência da reclassificação fiscal de diversos produtos na NCM.

E nem se alegue que o laudo seria desnecessário diante da inexistência de complexa especificidade técnica dos produtos, pois tal afirmação seria, de plano, improcedente na medida em que, uma vez envolvendo a desconsideração de especificações técnicas, deve o Fisco valer-se de critérios técnicos – o laudo – para tanto.

A Fiscalização decidiu realizar uma autuação por amostragem, sem a apresentação de amparo técnico especializado, em matéria eminentemente técnica, desclassificando mais de 100 produtos, sem reclassificá-los, e atribuindo à Impugnante o ônus de comprovar a correta classificação fiscal de cada um dos produtos autuados, no exíguo prazo de 30 dias.

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

Não fosse tal fato o suficiente, é importante ressaltar que a Fiscalização deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM,

pois não indicou no seu Relatório Fiscal qual seria a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) que teria amparado o seu posicionamento, tendo-se limitado a indicar os textos da NESH que, supostamente, dariam guarida à desclassificação realizada.

Contudo, em matéria de classificação fiscal, a NESH é uma literatura subsidiária, a ser aplicada para auxiliar a aplicação das RGIs, sempre que necessário, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 94 do Regulamento Aduaneiro.

IV – DA ATIVIDADE DA IMPUGNANTE E DO CONCEITO DE INSUMOS

IV.1 – Breve Descritivo das Atividades da Impugnante

Ao fazer um descritivo das suas atividades, a Impugnante apresenta o fluxo produtivo dos cárneos em geral, isto é, dos bovinos, suínos e aves (Doc_Comprobatorios01), duas apresentações detalhadas do processo produtivo dos frangos (Doc_Comprobatorios02) e dos suínos (Doc_Comprobatorios03), e laudo pericial (Doc_Comprobatorios04) para examinar todas as etapas de seu complexo processo produtivo, o qual é composto pelo “Relatório explicativo das operações relativas às linhas de produção”, “Relatório explicativo da metodologia de elaboração de laudos técnicos de itens e alocações de serviços nas linhas de produção”, “Laudos técnicos dos materiais utilizados” e “Laudos técnicos de serviços contratados”.

IV.2 - Do Conceito de insumo

Antes de passar especificamente à contestação da glosas, a Impugnante tece algumas considerações acerca do conceito de insumo adotado pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com especial enfoque na recente pacificação do tema pelo STJ, que prolatou, em 22/02/2018, acórdão na sistemática de recurso repetitivo definindo o conceito de insumos para fins de apuração de créditos de referidas contribuições.

Afirma que embora as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que regulamentaram o regime não cumulativo dessas contribuições em âmbito infraconstitucional, façam menção à expressão “não-cumulatividade”, esse instituto não foi implementado em sua plenitude, pois as aludidas leis preferiram listar taxativamente as operações que geram e as que não geram direito ao crédito. A leitura dos incisos e parágrafos do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em conjunto com o artigo 195, inciso I, alínea b, e § 12, da Constituição Federal, sugere que a racionalidade que está por detrás da escolha legislativa dos custos e despesas que conferem direito de crédito para desconto de PIS/Pasep e Cofins é a relação de inerência de tais dispêndios com a formação da receita.

Assim, de acordo com o atual posicionamento do STJ sobre o tema, “são considerados insumos os bens e serviços essenciais e relevantes à atividade da empresa (objeto social), empregados direta ou indiretamente na operação, cuja subtração obste, dificulte ou deprecie a atividade ou acarrete em perda de qualidade, eficiência dessa atividade”.

Em seguida a Impugnante cita a Nota SEI nº 63/2018 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que reforçou a decisão do STJ, e o Parecer Normativo nº 5/2018 da RFB, que deixou claro que os conceitos de insumo definidos pelas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 foram totalmente afastados pela decisão do STJ, passando a contestar pontualmente as glosas efetuadas pelas Autoridades Fiscais, por terem os dispêndios intrínseca relação com a atividade da Impugnante e, por conseguinte, com a sua geração de receita.

V – IMPROCEDÊNCIA DAS GLOSAS DE CRÉDITOS

V.1 – Créditos Presumidos: Atividades Agroindustriais (item IV.III.1.1.1 e IV.III.1.1.2 do RPF)

V.1.1 – Dos Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/09 e da IN RFB nº 977/09 (Crane Bovina)

Segundo a impugnante, os créditos por ela apropriados não foram admitidos pelo Fisco porque as autoridades fiscais entenderem que os parágrafos únicos dos artigos 5º e 6º da Instrução Normativa RFB nº 977/2009 vedariam a tomada de créditos, visto que a empresa venderia e industrializaria produtos classificados nas posições 02.01 e 02.02 da NCM; e que não teria exportado bens classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM no período.

Com relação às exportações em questão, a Impugnante informa que as realizou, e que apresentará a documentação oportunamente.

Quanto aos créditos calculados sobre os NCM 02.01 e 02.02, a impugnante defende que a vedação à tomada de créditos presumidos decorre tão somente da aquisição de produtos que serão utilizados em processos industriais para a formação de bens a serem vendidos no mercado interno com suspensão da incidência das contribuições, e que a venda de bens para o mercado externo – caso da Impugnante – não está sujeita à restrição em questão, inclusive, por razões extrafiscais: o legislador visa estimular a indústria exportadora.

Alega que “apesar de a receita da exportação de bens não estar sujeita à incidência de PIS/Cofins por força de regra constitucional que as imuniza, não há qualquer vedação à tomada dos créditos presumidos em operações relacionadas às exportações, pois as vedações supostamente apontadas pela Autoridade Fiscal dizem respeito tão somente a vendas no mercado interno”, não sendo aplicáveis, portanto, às exportações.

Conclui que o entendimento da Fiscalização não merece prosperar, tendo em vista que “a legislação (...) não vedou a tomada do crédito pela empresa sobre cortes bovinos refrigerados ou congelados”, mas “em verdade, proibiu o creditamento quanto ao animal que é adquirido e que sua destinação se dá para venda (seja vivo, seja abatido e em partes refrigeradas ou congeladas) no mercado interno”.

No mais, alega que as autoridades fiscais também apresentaram um óbice inexistente: a falta de segregação das aquisições de gado vivo. No curso da fiscalização explicou que tal controle é “impraticável”, na medida em que partes de um mesmo animal são destinadas tanto para a exportação como para o mercado interno.

Diante da impossibilidade prática de segregação de qual parte do animal é destinada a qual mercado, “compete à autoridade fiscal fiar-se no elemento de prova mais óbvio e confiável: o percentual da receita auferido no mercado interno e aquele auferido em operações de exportação”.

V.1.2 – Dos Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/10 e da IN RFB nº 1.157/11 (Produtos Diversos)

Os créditos presumidos do PIS e da Cofins previstos na Lei nº 12.350/2010 e nos artigos 5º e 6º da IN RFB nº 1.157/2011, que regulamentou a referida lei, foram glosados porque a Autoridade Fiscal entendeu que tais créditos não poderiam ser aproveitados em razão das vedações contidas nos parágrafos únicos dos próprios artigos 5º e 6º, quais sejam: por ter a contribuinte realizado operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 23.04, 23.06 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º; e pelo fato de a contribuinte estar enquadrada como 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 nº 12.350, de 2010.

Contudo, em relação ao supracitado artigo 5º, a impugnante afirma que tal vedação afeta tão somente as operações praticadas no mercado interno, não sendo aplicável às exportações efetuadas pela Impugnante, pois a intenção do legislador foi exatamente estimular e não onerar as exportações, reconhecendo o princípio de política tributária aplicável pela grande maioria dos países: evitar a exportação de tributos.

Com relação ao crédito presumido previsto no artigo 6º da IN RFB nº 1.157/2011, a vedação em questão também afeta tão somente as operações praticadas no mercado interno, não sendo aplicável às exportações efetuadas pela Impugnante. Tem-se, portanto, a necessidade de cancelamento de referidas glosas.

No mais, reitera o inexistente óbice criado pelas autoridades fiscais, e já mencionado no item anterior: a segregação das aquisições dos animais.

V.2 – Bens Adquiridos para Revenda (item IV.III.1.3.1 do RPF)

V.2.1 – Bens Sujeitos à Alíquota Zero

Segundo a Impugnante, o fato de não haver um efetivo dispêndio pelo contribuinte que lhe vendeu os bens, devido a alíquota zero, não implica afirmar que tal bem não está sujeito à tributação. Os produtos se encontrarem no campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mas a alíquota aplicável não implica dispêndio financeiro.

Dessa forma, defende que tendo em vista que os “insumos adquiridos para a consecução das atividades da Impugnante sujeitos à alíquota zero não se subsomem ao artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03”, suas aquisições devem ser integralmente consideradas para fins de creditamento.

Deve-se estender as conclusões supra – isto é, que somente não haverá direito a crédito sobre os bens ou serviços isentos quando estes forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços igualmente não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições – às hipóteses de alíquota zero.

Argumenta, ainda, que a natureza da alíquota zero se assemelha a da isenção: “há a incidência da norma e, em face da mitigação de algum dos aspectos que compõe a regra matriz de incidência, não há crédito tributário a se pagar”. Por conta disso, defende que “é possível afirmar que o tratamento fiscal do instituto da alíquota zero se confunde com o da isenção, devendo, portanto, aquele instituto estar sujeito à exceção que este comporta”.

V.3 – Bens Utilizados como Insumos (item IV.III.1.3.2 do RPF)

V.3.1 – Açúcar

A contribuinte defende que a glosa em questão deve ser cancelada, pois, conforme demonstrado no item V.2.1 de sua Impugnação, a existência de alíquota zero no caso concreto não obsta o direito ao creditamento, valendo-se a Impugnante das mesmas razões lá aduzidas para requerer a exoneração dos créditos tributários.

Além disso, alega que estando a cadeia produtiva do açúcar sujeita ao regime monofásico, deve ser aplicado o artigo 17 da Lei nº 11.033/04, que prevê a possibilidade de o vendedor tomar os créditos de PIS e de Cofins vinculados às operações.

V.3.2 – Ferramentas e Instrumentos de Medição, suas partes e peças

A Impugnante alega que as Autoridades Fiscais incorreram em evidente equívoco, pois parte dos materiais que não foi considerada insumo foi adquirida para ser utilizada na manutenção de máquinas que integram o processo produtivo, enquanto outros equipamentos são utilizados na reposição de partes de máquinas que integram o processo produtivo da Impugnante. Apresenta um quadro relacionando os bens e a sua correspondente aplicação no processo produtivo.

Afirma que “os bens empregados na manutenção e no reparo de equipamentos (bem como o serviço de manutenção e de reparo) são insumos de extrema necessidade ao processo produtivo da Impugnante, eis que, caso alguma máquina pare de funcionar (tal como um aparelho de refrigeração localizado em um frigorífico), o condicionamento das carnes se dará de maneira indevida, comprometendo os produtos da empresa (que podem não ser aptos a serem

comercializados por conta de eventual descumprimento de exigências da ANVISA)”.

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

V.4 – Serviços Utilizados como Insumos (item IV.III.1.3.3 do RPF)

Antes de analisar cada um dos itens listados em planilha que apresenta, a Impugnante alega que todas as glosas devem ser canceladas, pois os serviços são insumos utilizados no processo produtivo e/ou atividade da Impugnante.

V.4.1 – Serviços de Repaletização e Movimentação Cross Docking e V.4.2 – Locação de Veículos

A Impugnante alega que as despesas com os serviços de repaletização e movimentação cross docking são “custos logísticos”, cuja ausência inviabilizaria a sua atividade empresarial.

Aduz que esses serviços “compreendem a armazenagem e ao transporte de produtos, que são oriundos da industrialização de bens de origem animal”, bens e produtos que, por exigência do Ministério da Agricultura e da ANVISA, devem ser devidamente mantidos sob temperaturas adequadas durante o processo produtivo e até a sua comercialização, nisso incluído o transporte, nos termos dos artigos 1º, 3º e 4º da Resolução CISA/MA/MS nº 10/84 e itens 8.2 e 8.8.2 do Anexo da Portaria MAPA nº 368/97.

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

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

237. Nesse contexto, diante da considerável quantidade de pallets existentes e necessários na atividade da Impugnante, bem como a sua

fragilidade e necessária conservação, tais bens são constantemente restaurados, por meio do serviço chamado repaletização.

(...)240. Não bastasse isso, há outra espécie de repaletização, qual seja a troca de pallet.

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

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

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

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

V.4.3 – Serviços de Manutenção Industrial

Defende o direito ao crédito em relação aos serviços de manutenção de “equipamentos e máquinas utilizados para a realização das atividades da Impugnante”, por se tratarem de serviços “essenciais” para a atividade da empresa, na medida em que “garantem que sua linha de produção opere de forma segura, sem comprometer seus funcionários e a qualidade de seus produtos”. Cita os seguintes serviços: (i) consultoria técnica em meteorologia e avaliação; (ii) fornec certif de calibração; (iii) calibração luxímetro; (iv) medição de energia e manutenção do instrumento de medição; (v) calibração micropipeta (manutenção máquina em centro produtivo); (vi) ultrassom em vasos de pressão; e (vii) Luxímetro 0-20000lux.

V.4.4 – Serviço de Transporte

A Impugnante alega que os serviços de transporte e coleta são necessários para o processo produtivo, uma vez que tratam da “movimentação dos bens que estão em processo de fabricação entre os estabelecimentos de fabricação”. Seriam,

portanto, “enquadrados no conceito de insumo” já que “essenciais e relevantes na cadeia produtiva da Impugnante”.

V.4.5 – Demais Bens e Serviços

Segundo a Impugnante, “os demais bens e serviços cuja natureza de insumo não foi reconhecida pelas Autoridades Fiscais devem ter os créditos de Contribuição ao PIS e Cofins a ele vinculados reconhecidos, pois tais bens e serviços efetivamente têm a natureza de insumo na medida em que são relevantes e/ou essenciais para a Impugnante”. As glosas decorreram da adoção pela Autoridade Fiscal de um conceito restritivo de insumo que não guarda relação com o conceito oriundo do REsp nº 1.221.170/PR.

V.5 – Fretes relativos às NBC 1 e 2 (item IV.III.1.3.4 do RPF)

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

Contesta a glosa dos serviços de frete relacionados à aquisição de bens glosados, alegando que “não há vinculação entre o destino dos créditos calculados sobre os fretes e dos produtos transportados (...) sendo o frete um insumo por si próprio, independentemente do material transportado”, pelo que, negar direito a crédito de um item que sofre tributação é “contrariar a literalidade da própria legislação tributária”.

Acrescenta que o argumento de que os fretes integram o custo dos bens adquiridos não possui qualquer respaldo na legislação de regência que trata da possibilidade de creditamento, haja vista as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não determinarem em nenhum momento que “deva ocorrer essa vinculação entre os custos do transporte e o custo do bem adquirido, nem mesmo vincula o creditamento ao valor contabilizado do item”. Conclui que entender que tal vinculação é válida seria impor mais uma restrição ao direito de crédito, e, para corroborar sua tese, traz julgados do CARF.

Também impugna a glosa de fretes contratados após o desembaraço aduaneiro, para transporte de bens importados até os seus estabelecimentos, alegando que não se trata de frete internacional, mas de serviços que foram pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, não compondo, assim, o “valor aduaneiro” do produto. Adicionalmente remete às razões de contestação postas nos itens V.5.2 e V.5.3 de sua impugnação.

V.6 – Dos Créditos Extemporâneos (item IV.III.1.2 do RPF)

No que tange às glosas dos créditos referentes à aquisição de vacinas veterinárias classificadas na NCM 3002.30, apurados de forma extemporânea, a impugnante

reitera as razões aduzidas no item V.2.1 (Bens Sujeitos à Alíquota Zero) da impugnação para enfatizar a insubsistência das alegações fiscais. Os produtos adquiridos se encontram no campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, embora a alíquota aplicável não implique dispêndio financeiro. Logo, “o tratamento fiscal do instituto da alíquota zero se confunde com o da isenção, devendo, portanto, aquele instituto estar sujeito à exceção que este comporta”.

Quanto aos supostos equívocos na descrição dos demais itens adquiridos, a impugnante alega que os controles para aferição de tais créditos possuem mais de 30 mil linhas com a descrição dos produtos, e não podem ser simplesmente desconsiderados com base em singelos comparativos elaborados pela Fiscalização, que não localizou a relação dos itens com a suposta descrição da chave da nota fiscal.

Assim, anexa laudo técnico específico para a presente demanda, elaborado por consultores independentes (Doc_Comprobatorios07), onde é possível confirmar que não se apropriou anteriormente dos créditos extemporâneos e onde constam todas as informações necessárias para validação dos créditos, tais como: (i) CNPJ do fornecedor; (ii) data de emissão; (iii) descrição do produto; (iv) chave de acesso; e (v) Código de Situação Tributária.

Ainda sobre esse item, rechaça a segunda motivação apresentada pelas Autoridades Fiscais para não reconhecimento dos créditos, amparada na superada determinação de necessidade de retificação dos DACONs e EFDs dos respectivos períodos de apuração. Negar o direito de reconhecimento dos créditos que efetivamente existem por mero apego ao formalismo seria contrariar o princípio da razoabilidade.

Ademais, a impugnante afirma que a pretensão das Autoridades Fiscais padece de ilegitimidade, pois não há na legislação tributária dispositivo que vede o reconhecimento de créditos efetivamente existentes de forma extemporânea, pelo contrário, o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 prevê expressamente tal possibilidade. A única limitação ao reconhecimento dos créditos extemporâneos diz respeito ao decurso do prazo decadencial, que, no caso em análise, não ocorreu, porque os créditos apurados a partir de setembro/2010 foram utilizados até agosto/2015.

VI – DA IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DE OMISSÕES DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS

VI.1 – Da Classificação Fiscal (item VI.I do RPF)

A Impugnante, inicialmente, defende que, para que se realize a correta classificação fiscal dos produtos na NCM, as regras da Nesh serão, sim, adotadas como um balizador de classificação, sempre que houver uma lacuna a ser preenchida, porém de forma subsidiária. Em hipótese alguma a Nesh deve ser usada como primeira e principal fonte de classificação fiscal, devendo a

classificação fiscal nortear-se, em primeiro lugar, pelas RGIs, RGCs e Notas Complementares constantes da TEC.

VI.1.1 – Carnes “temperadas”

Visando facilitar a diferenciação entre ambos, a Impugnante apresenta fotos de produtos que fabrica e que são classificados na posição 16 da NCM; e a título exemplificativo, fotos de produtos classificados nas posições 02.02, 02.03 e 02.03 da NCM, com informações sobre os seus ingredientes antes de serem submetidos ao processo de conservação por congelamento.

Apresenta, também, as informações técnicas principais dos produtos comercializados, afirmando que tais informações serão adotadas como parâmetro para a classificação fiscal de todas as carnes constantes da autuação, independente de eventuais diferenças que elas possam ter de ingredientes, pois todos os produtos consistem em carnes in natura (cruas = não cozidas). Alega estar convicta de que o fato de as carnes por ela comercializadas serem temperadas não é fator determinante para a sua classificação fiscal, e, portanto, não retira delas a característica de carnes “in natura”, o que entende restar esclarecido por laudos técnicos e periciais que traz em anexo.

Em especial, cita relatórios do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”), que elaborou minuciosa análise sobre 4 (quatro) produtos crus fabricados pela Impugnante, sendo: (i) o Relatório Técnico nº 286/20, referente ao Peru Temperado Congelado (Doc_Comprobatorios11); (ii) o Relatório Técnico nº 287/20, referente ao Chester Temperado Congelado (Doc_Comprobatorios12); (iii) o Relatório Técnico nº 288/20, referente ao Frango Inteiro Congelado (Doc_Comprobatorios13); e (iv) o Relatório Técnico nº 289/20, referente às Coxinhas das Asas de Frango Temperadas Congeladas (Doc_Comprobatorios14), além do Relatório Técnico nº 291/20, referente à Mortadela de Frango (Doc_Comprobatorios15).

Acrescenta que nenhuma das carnes recebeu adição de nitritos ou nitratos, e que o termo “in natura” tem por objetivo qualificar as carnes como não cozidas ou sujeitas a outros processos químicos que lhe modifiquem a natureza, ou seja, não se utiliza referido termo para caracterizar a temperatura da carne como em “estado natural”, sinônimo de “fresca”.

Diz que: (i) os textos do capítulo 2 descrevem, literal e nominalmente, os produtos por ela comercializados; (ii) não há nenhuma Nota que invalide a classificação fiscal adotada para seus produtos, carnes bovinas, suínas, carnes e miudezas de aves, no Capítulo 2; e (iii) como decorrência da aplicação da RGI 1, em especial pelos textos das posições (02.02, 02.03 e 02.07), dúvidas não restam quanto à correta classificação fiscal dos citados produtos nas posições onde se encontram originalmente classificados, não havendo que se cogitar da aplicação do Capítulo 16, como pretende a Fiscalização.

Nesse sentido, alega que, pela análise dos textos das posições constantes do Capítulo 16, verifica-se que eles não tratam, literal ou nominalmente, dos produtos ora tratados, e que, pela interpretação literal da Nota 1 do Capítulo 16, as carnes comercializadas encontram-se devidamente enquadradas no Capítulo 2, já que não estão abrangidas pelo Capítulo 16.

O equívoco cometido pela Fiscalização decorreu da análise descontextualizada do trecho das Considerações Gerais que dispõe que as carnes e miudezas incluem-se no Capítulo 16 “quando se apresentem 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”. A interpretação correta seria que, caso as carnes sejam conservadas ou preparadas por qualquer processo não mencionado no Capítulo 2, elas se enquadram no Capítulo 16.

Afirma que, uma vez que todos “os produtos comercializados pela Impugnante são congelados (modo de conservação), inteiros, cortados ou desossados (modos de preparo), e passam por salmoura”, não haveria que se perquirir se eles também são temperados de outra forma ou não, dado que irrelevante; e que não há uma previsão expressa no sentido de que as carnes temperadas não possam se enquadrar em referido Capítulo. Aduz que a Nesh não é capaz de infirmar a correção das NCMs adotadas pela Impugnante na comercialização de seus produtos, sendo legítima, portanto, a aplicação da alíquota zero da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins na sua comercialização.

O Auto de Infração falhou ao não considerar aspecto fundamental para a compreensão técnica dos produtos que se pretende reclassificar, pois não teceu qualquer comentário sobre o tratamento de salmoura dos produtos, corte/desossa e congelamento, e não deu atenção ao fato de que a “salmoura”, corte/desossa e congelamento são processos expressamente previstos para tratamento das carnes cruas, classificadas no Capítulo 2, seja pela aplicação das RGIs, seja pela NESH.

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

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

VI.1.2 – Kits

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

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

VI.1.3 – Posição 1902

VI.1.3.1 – Correta Classificação do Pão de Queijo

A Impugnante afirma que, em que pese ter efetivamente revisitado o seu procedimento quanto ao produto pão de queijo e considerar que assiste razão à Fiscalização quanto ao enquadramento do produto na NCM 1901.20.00, já tendo, inclusive, alterado seu procedimento, o presente lançamento tributário não deve prevalecer, pois a Lei que garante alíquota zero para os alimentos previstos na NCM 19.02 também garante às NCMs 1901.20.00 e 1905.90.90 (NCMs identificadas pela Fiscalização como potencialmente aplicáveis ao produto sob análise), nos termos do art. 1º, inciso XVI da Lei nº 10.925/2004.

Defende, então, que os produtos classificados nos códigos NCM 19.02, 1901.20.00 e 1905.90.90 gozam de alíquota zero para a Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da classificação fiscal declarada na EFD Contribuições, no código NCM 19.02 ou nos códigos NCM 1901.20.00 e 1905.90.90.

VI.1.3.2 – Correta Classificação das Tortas

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

Com base na RGI 2 b), afirma que correto seria a manutenção dos produtos no Capítulo 19, “uma vez que a massa é o elemento principal de tais produtos (...) sendo o recheio de carne apenas um acessório que lhe é agregado”. Por existir uma dúvida razoável, para tais casos, a RGI 2 evidencia a necessidade da leitura da RGI 3; a RGI 3 b), por sua vez, esclarece que, quando a mercadoria for composta por produtos misturados, a classificação se dará pela matéria que lhe configura a característica mais essencial.

Não obstante, entende que poderia, ainda, socorrer-se da RGI 3 c), que esclarece que, na impossibilidade de definição com base nas regras anteriores, deve ser aplicada a classificação na posição situada em último lugar na ordem numérica, e considerando que a posição 19.02 está em último lugar em comparação à posição 16.02, cabe classificar seus produtos na posição 19.02.

VII – Das Receitas Financeiras Omitidas (Item VI.II do RPF)

Amparados por uma interpretação distorcida da Solução de Consulta Cosit nº 166/2017, os autuantes exigiram créditos de PIS e Cofins incidentes sobre supostas receitas financeiras de variações monetárias ativas de depósitos judiciais ou extrajudiciais, sob o argumento de que tais provisões de juros deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições.

Contudo, a impugnante alega que os depósitos efetuados nas esferas cível e trabalhista, em regra, também não permitem a disponibilidade dos recursos ao contribuinte-depositante, como genérica e superficialmente induziu a Autoridade Fiscal, entendimento corroborado pelas disposições do art. 899 da Consolidação das Leis do Trabalho (“CLT”), vigente à época dos fatos, que trata dos depósitos recursais na esfera trabalhista.

É possível identificar as mesmas características dos depósitos disciplinados pela Lei nº 9.703/98, quanto à (i) indisponibilidade dos valores pelo contribuinte-depositante, haja vista que o depósito ficará vinculado em conta do empregado; e (ii) determinação de que seu levantamento só será efetuado com despacho do juiz, após trânsito em julgado da decisão recorrida, em favor da parte vencedora.

Aduz, então, que, não restando caracterizada a disponibilidade dos recursos à impugnante, não há que se falar em fato gerador do PIS e da Cofins sobre supostas receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos depósitos judiciais e extrajudiciais nas esferas cível e trabalhista.

VII.1 – Ad argumentandum – Da Violação ao Princípio da Legalidade Tributária

Admitindo-se, apenas em respeito ao princípio da eventualidade, a improvável hipótese de ser mantida a cobrança em tela, a Impugnante alega ser ilegal tal cobrança amparada pelo Decreto nº 8.426/2015, que majorou as alíquotas de PIS e Cofins sobre as receitas financeiras de zero para 4,65%, contrariando o princípio da legalidade tributária, segundo o qual a exigência ou a majoração de tributo somente é possível por meio de lei em sentido formal, decorrente de processo legislativo.

Destaca que não se está pleiteando o reconhecimento da inconstitucionalidade ou da ilegalidade da majoração das alíquotas das contribuições, rechaçando de antemão a possível alegação de “que a majoração das alíquotas de PIS e Cofins sobre as receitas financeiras de zero para 4,65% seria mero ‘restabelecimento’ das alíquotas das contribuições, nos termos do art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004, conforme sustentado pela Administração Pública Federal na Nota Explicativa que acompanha o Decreto nº 8.426/2015”. No entender da

impugnante, “independentemente do termo utilizado no ato infralegal (“restabelecimento” ou “majoração”), fato é que o Decreto nº 8.426/2015 efetivamente elevou as alíquotas de PIS e Cofins sobre as receitas financeiras”.

VIII – Da Improcedência da Multa Regulamentar (Item VI.III do RPF)

A impugnante afirma que a multa lavrada foi a prevista no artigo 57, III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não aplicável ao caso concreto, pois as supostas “incorreções” por ela praticadas decorrem de revisões de sua apuração praticadas pela própria Autoridade Fiscal, bem como inexistente conduta típica no caso concreto.

Para exigência da Multa Regulamentar, deve-se ter a não apresentação da EFD-Contribuições, e não a presença de meros equívocos, como reconhecido pela própria RFB no Parecer Normativo RFB nº 03/2013, que tem caráter vinculante.

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

IX – Pedido de Diligência

Por entender que a auditoria fiscal realizada, que deu origem ao presente processo, foi superficial e não examinou de forma detalhada o processo produtivo, a natureza de cada despesa glosada e a sua pertinência, a Impugnante, nos termos do art. 16, inc. IV, do Decreto nº 70.235/72, pleiteia a realização de diligência para que sejam esclarecidos os seguintes quesitos:

- (i) Queira o Sr. Fiscal descrever de forma detalhada as atividades desenvolvidas pela Impugnante;
- (ii) Queira o Sr. Fiscal descrever de forma detalhada cada custo e despesa glosado pela Fiscalização;
- (iii) Queira o Sr. Fiscal esclarecer qual a relação dos custos glosados pela Fiscalização com as atividades desenvolvidas pela Impugnante;

X – Conclusão

Ao final, a Impugnante requer que seja julgada procedente a impugnação, cancelando-se os Autos de Infração impugnados.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve crédito tributário, conforme a ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/07/2015 a 30/09/2015

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

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

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

Cabe ao contribuinte, quando intimado para tanto, levar ao conhecimento da fiscalização todas as características das mercadorias e insumos utilizados na produção de produtos que entende serem 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.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização revela-se prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 31/07/2015 a 30/09/2015

MULTA REGULAMENTAR. OMISSÃO, INCORREÇÃO OU INEXATIDÃO NO PREENCHIMENTO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES.

O sujeito passivo que apresentar a EFD-Contribuições com inexatidões, incorreções ou omissões sujeita-se, a partir da vigência da Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, às multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFRAÇÃO OBJETIVA.

Constatado que os fatos, comprovadamente ocorridos, subsomem-se ao dispositivo legal que prevê a infração tributária, impõe-se a aplicação da multa correspondente, independentemente da intenção do agente.

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.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. NORMA COMPLEMENTAR DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

As orientações e definições contidas em atos normativos, por constituírem normas complementares da legislação tributária, devem ser seguidas pelas autoridades fiscais.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/07/2015 a 30/09/2015

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias - NESH estabelecem o alcance e o conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH, pelo que devem ser obrigatoriamente observadas para que se realize a correta classificação da 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 a classificação de produtos na NCM é determinada de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/2015 a 30/09/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REGIME DA COMPETÊNCIA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF DO PERÍODO DO FATO GERADOR DO CRÉDITO.

O creditamento extemporâneo das contribuições deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nos períodos de apuração relativos aos fatos geradores que lhes deram causa, e exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, Dacton ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado ou requerido em pedido de ressarcimento.

DEPÓSITOS JUDICIAIS OU EXTRAJUDICIAIS CÍVEIS E TRABALHISTAS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

No âmbito da apuração da Cofins pelo regime não cumulativo, as variações monetárias ativas decorrentes de atualização de depósitos judiciais ou extrajudiciais devem ser reconhecidas, em regra, de acordo com o regime de

competência. Excetuam-se as hipóteses em que houver determinação legal expressa que condicione, necessariamente, a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante.

No caso dos depósitos judiciais ou extrajudiciais cíveis e trabalhistas, inexistente previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante. Assim, a respectiva receita financeira deve ser incluída na base de cálculo da Cofins não cumulativa observando-se o regime de competência.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

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

Ante a ausência de previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorrido na aquisição de bens no mercado interno, o crédito apurado, no caso, decorre da técnica contábil e fiscal que integra tais despesas ao custo de aquisição do bem.

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

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

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

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

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com

alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

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

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

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2015 a 30/09/2015

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão, consoante petição acostada às fls. 8172-8374, por meio do qual, repisa os supracitados argumentos apresentados na impugnação.

Preliminarmente, aduz que houve ofensa ao art. 142 do CTN, uma vez que a Fiscalização apenas argumentou de maneira vazia que as aquisições da recorrente não seriam passíveis de creditamento, com a indevida inversão do ônus da prova, pois à Fiscalização cabe comprovar a incorreção dos procedimentos da recorrente na apuração dos créditos, de modo que não logrou êxito em determinar a matéria tributável dos autos de infração lavrados.

Afirma também que a Fiscalização desconsiderou a classificação realizada pela recorrente com base em presunções, sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto, bem como que jamais poderia a Fiscalização ter procedido ao lançamento para cobrança de PIS/Cofins em decorrência da reclassificação fiscal de diversos produtos na NCM, sem apresentar fundamentos técnicos amparados em laudos emitidos por pessoa especializada para amparar a autuação.

Por isso mesmo, defende que o lançamento é nulo, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para a apuração dos créditos tributários de PIS/Cofins e da

falta de embasamento em laudo técnico. Assevera ainda que a Fiscalização deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, tendo-se limitado a indicar os textos da NESH que, supostamente, dariam guarida à desclassificação realizada.

Sustenta ainda a recorrente que os argumentos da impugnação não foram analisados pela DRJ, pois a decisão da DRJ se embasa em motivação emprestada, o que configura evidente cerceamento ao direito de defesa, cabendo decretar a nulidade da decisão.

Apresenta argumentos com vistas a **reverter as glosas** efetuadas pela Fiscalização concernentes aos seguintes créditos:

- (i) créditos presumidos dispostos na Lei 12.058/2009, na IN RFB 977/2009 e na IN RFB 1.911/2019; e créditos presumidos dispostos na Lei 12.350/2010 e nos arts. 5º e 6º da IN RFB 1.157/2011 (item IV.III.1.1 do Relatório Fiscal, subitens IV.III.1.1.1 e IV.III.1.1.2);
- (ii) créditos relativos a bens adquiridos para revenda sujeitos à alíquota zero;
- (iii) créditos relativos às aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo: açúcar e ferramentas e instrumentos de medição;
- (iv) créditos relativos às aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo: serviços de repaletização, movimentação *cross docking*, locação de veículos, serviços de manutenção industrial, serviço de transporte; e, por último, demais bens e serviços;
- (v) créditos relativos a fretes relativos às NBC 1 e 2 (item IV.III.1.3.4 do Relatório Fiscal);
- (vi) créditos sobre fretes após desembaraço aduaneiro para transporte de produtos com alíquota zero, suspensão das contribuições ou cujos créditos não foram admitidos;
- (vii) créditos extemporâneos (item IV.III.1.2 do Relatório fiscal).

Contesta o critério de proporcionalização das glosas relativas a frete, argumentando no sentido de que “existindo produtos transportados cujos créditos foram admitidos, forçoso concluir pela necessidade de admissão do valor integral dos créditos calculados sobre os serviços de frete, pois, ao cabo, o transporte viabilizou a transferência de insumos adquiridos, sendo, por essa razão, impossível reduzir parcela do crédito vinculado ao frete”.

A recorrente se insurge contra a omissão de receita apurada pela Fiscalização em razão da reclassificação fiscal dos seguintes produtos: carnes temperadas, kits e produtos da posição 1902 da NCM (tortas).

A recorrente ainda contesta a exigência das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas financeiras de variações monetárias ativas de depósitos judiciais ou extrajudiciais, e

sustenta a inconstitucionalidade e ilegalidade da majoração das contribuições efetuadas pelo Decreto 8.426/2015.

Por fim, defende a não aplicação da multa regulamentar, a qual, segundo ela, foi aplicada com base no artigo 57, III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, uma vez que as incorreções decorrem de revisões efetuadas pela própria autoridade aduaneira. Aduz que inexistente conduta típica e responsabilidade objetiva em matéria tributária; que “não pode prevalecer, em uma mesma autuação, a multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo exigido e a multa Regulamentar, pois esta (Multa Regulamentar) se encontra absorvida por aquela (multa de ofício) por força do princípio da consunção”, e, por último, que houve violação ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade.

Por fim, pleiteia que seja excluído o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) da base de cálculo do PIS e da Cofins, caso não se afaste a autuação em relação às massas e temperados.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Wagner Mota Momesso de Oliveira**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

Preliminar – nulidade do auto de infração e do acórdão recorrido

Preliminarmente, a recorrente aduz que houve **ofensa ao art. 142 do CTN**, uma vez que a Fiscalização apenas argumentou de maneira vazia que as aquisições da recorrente não seriam passíveis de creditamento, com a **indevida inversão do ônus da prova**, pois à Fiscalização cabe comprovar a incorreção dos procedimentos da recorrente na apuração dos créditos, de modo que não logrou êxito em determinar a matéria tributável dos autos de infração lavrados.

Assevera também que a Fiscalização desconsiderou a classificação realizada pela recorrente com base em presunções, **sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico** para tanto, bem como que jamais poderia a Fiscalização ter procedido ao lançamento para cobrança de PIS/Cofins em decorrência da reclassificação fiscal de diversos produtos na NCM, sem apresentar fundamentos técnicos amparados em laudos emitidos por pessoa especializada para amparar a autuação.

Por isso mesmo, a recorrente sustenta que o **lançamento é nulo**, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para a apuração dos créditos tributários de PIS/Cofins e da falta de embasamento em laudo técnico. Aduz ainda que a Fiscalização **deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM**, tendo-se limitado a indicar os textos da NESH que, supostamente, dariam guarida à desclassificação realizada.

Sem razão a recorrente, na medida em que as infrações estão tipificadas de forma adequada e fundamentadas pela autoridade fiscal, com a delimitação dos fatos constatados e normas aplicáveis.

Acerca da nulidade, a legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, conforme art. 59 do Decreto 70.235/1972. No presente caso, não restam configuradas tais hipóteses.

Não houve nenhuma violação ao art. 142 do CTN, ao contrário, houve estrito cumprimento ao disposto no aludido artigo, de sorte que a autoridade fiscal corretamente constituiu crédito tributário mediante a lavratura dos autos de infração em questão.

Com vistas a verificar o cumprimento das obrigações concernentes à Cofins e à contribuição ao PIS/Pasep, a autoridade fiscal lavrou várias intimações no curso do procedimento de fiscalização, a fim de obter esclarecimentos e documentos necessários para a sua análise, notadamente para verificar a legitimidade dos créditos dessas contribuições escriturados pela recorrente, inclusive a escrituração de créditos extemporâneos, receitas financeiras não consideradas pela recorrente, e a classificação fiscal de determinados produtos, tendo, ao final, efetuado glosas de determinados créditos, reclassificação fiscal de determinados produtos e identificado receita financeira não oferecida à tributação das contribuições em tela, com a apresentação dos fundamentos de fato e de direito pertinentes, não havendo que se falar em nulidade dos lançamentos.

Ao contrário do entendimento da recorrente consignado no recurso voluntário, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, conforme art. 373 do Código de Processo Civil – Lei 13.105/2015.

Constata-se que no período sob fiscalização há escrituração de créditos das contribuições em apreço, com pedidos de ressarcimento e compensação efetuados pela interessada.

Assim, tratando-se de direito creditório, inclusive créditos extemporâneos, cabe à recorrente comprovar o crédito pleiteado mediante a apresentação de todos os documentos e esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal responsável pela análise desse suposto crédito, impondo-se a glosa dos créditos considerados ilegítimos pela autoridade fiscal.

Já no que diz respeito à reclassificação fiscal de determinados produtos, daí sim cabe ao autuante comprovar a irregularidade, de forma fundamentada, como ocorreu no caso sob análise.

Não há nenhum vício ou nulidade atinente à reclassificação fiscal levada a efeito pela Fiscalização, de modo que a Fiscalização aplicou corretamente a metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, conforme será abordado posteriormente, e a existência de laudos técnicos é dispensável caso a autoridade fiscal tenha todos os elementos e

características necessárias do produto para verificar a sua classificação fiscal correta, de acordo com o Parecer Normativo Cosit/RFB n. 6, de 20 de dezembro de 2018, e conforme disposto no art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º **Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.**

(...) (destaque nosso)

Sustenta ainda a recorrente que os argumentos da impugnação não foram analisados pela DRJ, pois a decisão da DRJ se embasa em motivação emprestada, o que configura evidente cerceamento ao direito de defesa, cabendo decretar a nulidade da decisão.

Tal alegação não merece acolhida, uma vez que o acórdão recorrido está devidamente fundamentado. Com efeito, considerando que parte da matéria sob julgamento já foi analisada por meio de outra decisão, a DRJ utilizou como razão de decidir a fundamentação dessa decisão, não havendo nenhum vício, já que, de fato, se trata da mesma matéria já analisada, e, corretamente, apreciou todas as matérias que não foram objeto de julgamento, como as concernentes ao crédito extemporâneo, à receita financeira, à multa regulamentar e ao pedido de diligência.

Logo, rejeito as preliminares de nulidade dos autos de infração e do acórdão recorrido suscitadas pela recorrente.

Créditos Presumidos dispostos na Lei 12.058/2009 e na IN RFB 977/2009 (IN 1.911/2019)

Para apuração e aproveitamento do **crédito presumido** previsto na legislação acima descrita é necessário o cumprimento de todos os requisitos dispostos na legislação.

Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, a autoridade fiscal constatou o descumprimento de vários requisitos:

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

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) (destaque nosso)

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

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)

§ 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)

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

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

XIX - **carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves** e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi: (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

a) **02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1;** (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013) (...) (destaques nosso)

– em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977 (art. 513 da IN RFB nº 1.911, de 2019), **a contribuinte não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009 (...):**

IN RFB 977/2009

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, 0506.90.00, 0510.00.10, 1502.00.1, 4101.20.10, 4104.11.24 e 4104.41.30 da NCM, **destinados à exportação** ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

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. (destaques nosso)

Em razão dos motivos acima elencados, a autoridade fiscal glosou os mencionados créditos presumidos decorrentes de aquisição de carne.

A recorrente não contestou todas as constatações acima reproduzidas, se limitou a apresentar argumentos que não a exime do cumprimento dos aludidos requisitos. Importante registrar que basta o descumprimento de um requisito para glosar ou denegar crédito presumido.

A recorrente, por exemplo, não contestou a constatação da autoridade fiscal, à fl. 1093, no sentido de que **não** houve exportação no período sob análise dos bens **classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM**, fato imprescindível para a apuração e escrituração do crédito presumido em questão, o que, por si só, já é suficiente para manter as glosas efetuadas pela Fiscalização.

Portanto, as glosas foram efetuadas em razão dos motivos acima discriminados e não tão somente porque “os produtos adquiridos por ela sujeitos ao crédito presumido seriam transformados, após um processo de industrialização, em bens cuja receita da venda estaria sujeita à suspensão da incidência das contribuições, por força do inciso II do artigo 2º da Instrução Normativa nº 977/2009”.

Outro motivo que merece destaque, acima consignado, é a aquisição de carnes das posições 0201 e 0202, conforme bem apontado pela autoridade fiscal no Relatório (fl. 1093):

A contribuinte adquiriu carnes bovinas das posições 0201 e 0202. **Fica bastante claro que a contribuinte industrializava estas carnes que adquiria, pois vendeu mercadorias que não adquiriu, obtidos da industrialização daquelas adquiridas, como por exemplo, 325344-HAMBURGUER BOVINO 120G SD GIRAFFAS FS e 500221-HAMBURGUER BOVINO MC DONALDS, sendo enquadrada no 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 ou carnes das posições 0201 e 0202 que adquirisse.** Também, o art. 37 da Lei 12.058/2009 exclui da aplicação dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 as carnes em tela. Portanto, os valores presentes na EFD-Contribuições relativos a créditos presumidos que fossem relativos à aquisição de carnes devem ser glosados, porque este crédito era vedado na situação da contribuinte.

Foram adquiridos no 3º trimestre carnes tributadas com alíquota zero, que se enquadram na Lei 10.925/2004, art. 1º, inciso XIX, alínea “a”. Assim, também não é possível haver créditos à alíquota de 1,65% para Pis ou de 7,6% para a Cofins.

Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN 977 (art. 513 da IN 1.911/2019), acima transcrito, a contribuinte não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009.

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

Logo, correta a glosa atinente aos créditos presumidos em questão.

Créditos Presumidos da Lei 12.350/2010 e IN RFB 1.157/2011 (IN RFB 1.911/2019)

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

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 das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido** relativo às operações de aquisição dos produtos de que trata o art. 7º para utilização como insumo na produção dos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

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 nos incisos I a III do caput do art. 2º**.

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 - **insumos de origem vegetal**, classificados nas posições **10.01 a 10.08**, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições **12.01, 23.04 e 23.06** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

II - **preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos** classificados nas posições **01.03 e 01.05**, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III - **animais vivos** classificados nas posições **01.03 e 01.05** da NCM; e (...)

Destaca a Fiscalização no Relatório Fiscal (fl. 1106):

Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011 (art. 523 da IN RFB nº 1.911/2019), acima transcrito, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo (vedação mantida no Inciso I do §

2º do art. 523 da IN RFB 1.911/2019): realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º, no valor de R\$ 25.291.588,53 em julho, R\$ 25.937.470,52 em agosto e R\$ 24.871.302,45 em setembro. O arquivo não paginável VENDA DE BENS VEDAÇÃO PRESUMIDO, anexado pelo **Termo de Anexação de Arquivo Não paginável de folha 510**, contém a listagem das notas de venda dos bens que impediam a apuração do crédito presumido do período, incluindo a chave da nota, o que a identifica completamente. Foram incluídas também as informações da EFD-Contribuições relativas a estas notas fiscais.

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

Art. 6º As pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro real, poderão, na forma do art. 10, descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido** calculado sobre o valor de aquisição das mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, utilizadas como insumos em industrialização ou destinadas à venda a varejo.

Parágrafo único. **A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada** às pessoas jurídicas de que trata o **inciso III do caput do art. 3º**.

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

(...)

III - dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º, somente quando efetuadas por **pessoa jurídica revendedora ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM**. (destaques nosso)

A recorrente assevera que, diferentemente do alegado pela autoridade fiscal, o fato de os bens adquiridos estarem sujeitos à suspensão das contribuições não impede o aproveitamento dos créditos presumidos, existindo permissão expressa nesse sentido (artigos 7º, I e 8º da Instrução Normativa nº 977/2009).

Sem razão a recorrente, uma vez que a autoridade fiscal **não afirmou** que **não cabe crédito presumido na aquisição de bens em comento adquiridos com suspensão das contribuições**. Segue a fundamentação da autoridade fiscal constante do Relatório fiscal:

Em resumo, todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.350/2010 e IN RFB 1.157/2011 devem ser estornados porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes ou os

produtos adquiridos estavam submetidos à alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do mencionado crédito conforme previsão legal supracitada e demonstrado acima.

Assim, para efetivar as alterações decorrentes da glosa dos créditos relativas à aquisição de bens tratados na IN RFB nº 1.157/2011, foi alterada a linha 7. Valor total dos ajustes de redução na planilha de apuração corrigida do arquivo de folha 1047, conforme item **IV.III.1.4 Consolidação dos ajustes** adiante.

Conforme acima reproduzido, a autoridade fiscal apenas aduziu que todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.350/2010 e IN RFB 1.157/2011 devem ser estornados porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da mencionada Instrução Normativa, e todas as condições para a suspensão estavam presentes ou os produtos adquiridos estavam submetidos à alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins. Já quanto ao crédito presumido, a autoridade fiscal assinalou que “não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do mencionado crédito conforme previsão legal supracitada e demonstrado acima”.

Registre-se, ainda, que a recorrente também não apresentou o controle diferenciado de estoques e de registro de créditos, previsto no art. 35 da Lei 12.058, de 2009, nos arts. 14 e 15 da IN RFB 977/2009, e nos artigos 13 a 15 da IN RFB 1.157/2011, sob a justificativa de que “não há como segregar as aquisições previstas nas IN” e que “tal controle é impraticável, na medida em que partes de um mesmo animal são destinadas tanto para a exportação como para o mercado interno”.

Ora, tal justificativa também não a exime da obrigação de apresentar controle diferenciado de estoques e de registro de crédito, previsto na legislação supracitada, cabendo à recorrente envidar todos os esforços para cumprir a aludida obrigação disposta na legislação para usufruir do crédito presumido, de sorte que tal descumprimento consiste em mais um motivo para manter as glosas de créditos presumidos em comento efetuadas pela autoridade fiscal.

Dessa forma, mantenho as glosas, estornos e ajustes efetuados pela Fiscalização acerca dos créditos presumidos em apreço, detalhadamente consignado no Relatório Fiscal dos autos de infração, às fls. 1083-1113.

Glosa de crédito de aquisições de bens adquiridos para revenda – Bens Sujeitos à Alíquota Zero

A recorrente aduz que os produtos adquiridos estão sujeitos à incidência de PIS/Cofins, mas a alíquota aplicável não implica dispêndio financeiro. Dessa forma, entende que os insumos adquiridos para a consecução das suas atividades sujeitos à alíquota zero não se subsomem ao artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e, portanto, devem tais aquisições ser integralmente consideradas para fins de creditamento.

Ademais, caso assim não se entenda, deve-se entender como no caso de bem adquirido com isenção, ou seja, somente não haverá direito a crédito sobre os bens ou serviços

isentos quando estes forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços igualmente não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

Sem razão a recorrente.

O § 2º do art. 3º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02 vedam expressamente a tomada de crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Assim sendo, não cabe a tomada de crédito de bens adquiridos e sujeitos à alíquota zero das contribuições em apreço.

A disposição legal acerca da isenção se aplica tão somente para o caso de isenção, não se estende à aquisição de produto sujeito à alíquota zero, conforme bem apontado pelo acórdão recorrido:

Todavia, excepcionalmente, para os casos de aquisição de bens e serviços **isentos, e somente neste caso**, as leis preveem que tal vedação somente se aplica ante a condição de os bens adquiridos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pelas contribuições; ficando, portanto, assegurado o direito ao crédito em relação a aquisição de bens ou serviços isentos no caso de estes serem revendidos ou aplicados em produtos ou serviços de cujas vendas resulte pagamento de contribuição.

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

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

Portanto, mantenho a glosa.

Glosa de crédito de aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo

O regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins surgiu, respectivamente, com a publicação da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, possibilitando ao contribuinte o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens e/ou serviços para a consecução de suas atividades empresariais.

Transcrevemos, a seguir, parte dos dispositivos das referidas leis que disciplinam o desconto de créditos relativos aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de

serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda no regime não-cumulativo de cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

Lei nº 10.637/2002

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Lei nº 10.833/2003

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Considerando que o legislador não estabeleceu uma definição expressa do termo “insumo”, a questão se tornou polêmica até 22/02/2018, data do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Segue a ementa do acórdão proferido pelo STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Importante transcrever parte do voto da Ministra Regina Helena Costa, que fixou a tese que foi acordada pela maioria dos ministros ao final do julgamento:

(...) Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com 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.

Por sua vez, a **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. (destaques nosso)

Dessa forma, infere-se que a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “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”.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, mediante o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, apresentou as principais definições do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo STJ no julgamento do aludido Recurso Especial 1.221.170/PR. A ementa do parecer restou redigida nos seguintes termos:

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.

Consta expressamente no mencionado Parecer Cosit/RFB nº 05/2018 que são considerados insumos itens relacionados com a produção de bens ou com a prestação e serviços a terceiros, **de sorte que não abrange itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades**, conforme o trecho a seguir transcrito:

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “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”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), **a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.**

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

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”). (...) (destaques nosso)

Logo, com base no aludido acórdão proferido pelo STJ é que devemos analisar, caso a caso, se o que se pretende considerar como insumo é, ou não, essencial ou relevante ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

Cabe registrar ainda que o teste de subtração, proposto pelo Ministro Mauro Campbell no sobredito julgamento do STJ, 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”, pode ser utilizado como uma importante ferramenta na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo ou para a prestação de serviço.

Apresentamos a seguir os requisitos para caracterização de insumo nos termos delineados pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, de forma a facilitar a análise casuística de cada item:

INSUMO – REQUISITOS					
ESSENCIALIDADE			RELEVÂNCIA		
Item do qual dependa, <u>intrínseca e fundamentalmente</u> , o produto ou o serviço:			Item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, <u>integre o processo de produção</u> :		
Constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço	OU	Quando a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência	Seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva	OU	Por imposição legal

Logo, consideraremos o conceito de insumo definido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, vale dizer, será aferido à luz dos critérios de **essencialidade** ou **relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo interessado.

A recorrente é uma empresa agroindustrial e comercial que tem como atividades econômicas, dentre outras: “I) a industrialização, comercialização, no varejo e no atacado, e exploração de alimentos em geral, principalmente os derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia de frio como suporte e distribuição; II) a industrialização e comercialização de rações e nutrientes para animais; (...); IV) a industrialização, refinação e comercialização de óleos vegetais, gorduras e laticínios; V) a exploração, conservação, armazenamento, ensilagem e comercialização de grãos, seus derivados e subprodutos; (...); e, VII) a exportação e a importação de bens de produção e de consumo.”

Glosa de crédito referente à aquisição de açúcar

A recorrente sustenta que a glosa das aquisições de açúcar deve ser cancelada, pois, conforme demonstrado no item IV.2.1 do seu recurso, a existência de alíquota zero no caso concreto não obsta o direito ao creditamento, valendo-se a das mesmas razões lá aduzidas para requerer a exoneração dos créditos tributários. Cita precedente do STJ (Superior Tribunal de Justiça) que inequivocadamente não se aplica ao caso sob análise: aquisição de bens sujeitos à alíquota 0%, sendo dispensável a apreciação, bastando a fundamentação já assinalada e abaixo novamente consignada.

A glosa deve ser mantida com base nos fundamentos aduzidos anteriormente, ou seja, há expressa vedação legal para cálculo de crédito das contribuições concernentes à aquisição de bens sujeitos à alíquota 0% (§ 2º do art. 3º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02).

Mantenho a glosa.

Glosa de crédito referente à aquisição de ferramentas e instrumentos de medição

A recorrente aduz que autoridade fiscal incorreu em evidente equívoco, o que será individualmente demonstrado, pois parte dos materiais que não foi considerada insumo foi adquirida para ser utilizada na manutenção de máquinas que integram o processo produtivo da Recorrente. Há também equipamentos utilizados na reposição de partes de máquinas que integram o processo produtivo da recorrente. Apresenta uma relação de bens, com um resumo da forma de sua utilização. Tal relação se refere aos seguintes bens:

- i) MEDIDOR DM-CL DIGIMED;
- ii) CONDUTIVIME 0-2000MS/CM 120°C;
- iii) TERMOGRAFO (-)30-30°C RTP120 JONHIS;
- iv) TERMOHIGROMETRO DIG (-)50-70°C;
- v) MULTIMEDIDOR MULTI-K KRON;
- vi) MULTIMETRO DIG 789 FLUKE;
- vii) MULTIMETRO DIG 117 FLUKE;
- viii) MEDIDOR VIBRAÇÃO 100MM/S 0,32-10KHZ;
- ix) MULTIMETRO DIG ET2110 MINIPA;
- x) MEDIDOR TEMP/UNID PORT – 40ª85 3,6V DIG;
- xi) MEDIDOR PH BOLSO 1ª15PH 1,5V DIG;
- xii) MEDIDOR DIST BATERIA 9V;
- xiii) TERMOHIGROMETRO DIG (-)10-50°C;
- xiv) ALIC WATT DIG ET-4050 MINIPA;
- xv) ALICATE 1087 AVIFAG;
- xvi) ALICATE AMPER DIG 302 FLUKE;
- xvii) ALICATE AMPER DIG 374 FLUKE;
- xviii) ALICATE AMPER DIG 376 FLUKE;
- xix) ALICATE AMPERIMETRO DIG 322 FLUKE;
- xx) ALICATE AMPERIMETRO DIG 335 FLUKE;
- xxi) ALICATE AMPERIMETRO DIG et-3200a MINIPA;
- xxii) ALICATE AMPERIMETRO DIG 335 FLUKE;
- xxiii) ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3880 MINIPA;
- xxiv) ALICATE CORTE DIAG ACO CV 6.1/4;
- xxv) CHAVE COMBINADA ACO CV 1.1/16;
- xxvi) CHAVE COMBINADA ACO CV 13,00MM;
- xxvii) CHAVE SACA FILTRO 4 1/4P NI RET;
- xxviii) CHAVE SEG XCSDMP70010 SCHNEIDER;
- xxix) PHMETRO 0-14PH 90278014 GEORGE.

Dentre os bens glosados cujos créditos foram glosados, a recorrente destaca aqueles relacionados à medição de temperatura, utilizados em moedores de carne e outros ativos produtivos, “conforme página 280 do Laudo apresentado pela Recorrente em sua Impugnação”.

Aduz a recorrente que “com relação aos alicates e chaves adquiridos e cujos créditos foram glosados, embora a Autoridade Fiscal tenha baseado o lançamento fiscal no Parecer Normativo Cosit nº 5/18, ele não se atentou ao fato de que o próprio Parecer, em seu parágrafo 92, autoriza o creditamento de *bens que apresentarem ‘valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um ano)’*”.

As glosas efetuadas pela autoridade fiscal em apreço constam da planilha denominada “GLOSAS 03 trim 2015”, aba “Não atende conc insumo”, classificados na coluna D (Código Motivo glosa) como “NI-ferramenta” e “NI-instrumento de medição”, juntada à fl. 509.

Da análise da aludida planilha, com a classificação acima descrita, constata-se que não há glosa atinente à chave.

Os alicates e os martelos, estes não mencionados pela recorrente, constantes da planilha, consistem em ferramentas e, por isso mesmo, não configuram insumo, nos termos do decidido pelo STJ e conforme consta do Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018:

6. Nos autos do REsp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à **industrialização de produtos alimentícios**, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

“ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, **ferramentas**, seguros, viagens e conduções) e '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)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls. 110 do inteiro teor do acórdão)

(...)

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) **não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente** os seguintes itens: “gastos com veículos, **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”.

O mencionado item 92 do Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018 diz respeito a bens de pequeno valor ou de vida útil inferior a um ano que não sejam ferramentas. As ferramentas não são consideradas insumos conforme trecho do aludido parecer acima reproduzido.

Sendo assim, me alinho à fundamentação acima consignada, e mantenho as glosas referentes aos alicates e aos martelos discriminados na sobredita planilha.

Os demais produtos constantes da mencionada planilha, abaixo discriminados, consistem em **medidores e termômetros** utilizados em frigoríficos, granjas, fábricas de rações, incubatórios e no transporte de carga perecível, essenciais e relevantes para a atividade produtiva da recorrente:

- MEGOMETRO 0,01-1999OHMS MI2700 MINIPA;
- TERMOHIGROMETRO DIG (-)50-70°C ;
- PHMETRO 0-14PH AK151 AKSO;
- TERMOHIGROMETRO VA8021 AKSO;
- MEDIDOR TEMP/UMID PORT -40A85 3,6V DIG;
- PHMETRO 0-14PH M300 METTLER;
- MULTIMEDIDOR PAC3200 SIEMENS;
- MULTIMETRO DIG 117 FLUKE.

Dessa forma, revento as glosas concernentes aos medidores e aos termômetros acima discriminados.

Glosa de crédito de serviços que não se enquadram no conceito de insumo

Glosa referente a serviço de movimentação *cross docking*

O serviço contratado pela recorrente de **movimentação de *cross docking*** ocorre entre o centro de distribuição e o cliente, em ponto sem estocagem, segundo a recorrente “o serviço compreende basicamente o transbordo da carga (a retirada da mercadoria da carreta de centro de distribuição e transferência para os carros menores que fazem a entrega dos produtos nos clientes nos bairros das cidades)” (fl. 1137 do Relatório Fiscal).

Trata-se de serviço realizado após a conclusão da fase de produção dos bens, os quais estão, segundo a autoridade fiscal, “prontos, acabados, embalados com embalagem de apresentação e de transporte, mesmo há vários dias”.

Conforme decidido pelo STJ por meio do mencionado recurso especial, o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem, de sorte que os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção **não são considerados insumos**, salvo exceções relativas a itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzido possa ser comercializado.

Dessa forma, a rigor, 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.

No entanto, no caso de obrigação imposta pela legislação para que o bem possa ser vendido em condições adequadas para o consumo, notadamente no caso de produtos alimentícios, ainda que já esteja finalizada a produção, o dispêndio referente a essa obrigação pode ser considerado insumo.

Há várias obrigações decorrentes da legislação que obrigam o monitoramento da temperatura de produtos alimentícios durante todo o período, desde a fabricação até a venda, como as contantes da Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Anvisa n. 216, de 15 de setembro de 2004, citada pela autoridade fiscal no Relatório Fiscal.

Assim sendo, entendo que o serviço de *cross docking*, além de otimizar a entrega dos bens produzidos aos clientes, tem a função precípua de cumprir a legislação citada pela recorrente, a qual exige a conservação dos produtos alimentícios (carne) em temperaturas adequadas.

Trata-se, portanto, de contratação de serviço essencial para manter a conservação do produto alimentício produzido pela recorrente até a entrega ao cliente, de modo que se caracteriza como insumo.

Dessa forma, **reverso todas as glosas** concernentes a **serviço movimentação *cross docking***.

Glosa referente à serviço de repaletização

Quanto ao **serviço de repaletização**, a recorrente esclareceu que o serviço ocorre no armazém destinatário das mercadorias e que é uma troca de paletes “com o objetivo de maximizar a ocupação das carretas frigoríficas e containers, carregando o máximo possível em cada veículo, às vezes não é utilizado o mesmo padrão de altura de pallets que os armazéns de destino utilizam para armazenar os produtos. Em face disso, faz-se necessário repaletizar (trocar os pallets) na descarga das mercadorias nos armazéns destinatários para adequação de tamanho, qualidade e/ou resistência” (fl. 1141 do Relatório Fiscal).

Os paletes também são essenciais para o transporte e conservação dos produtos alimentícios, evitando o contato direto do produto com o chão. Além de essencial, há determinação disposta na legislação que obriga o seu uso para produtos alimentícios, como o item 4.7.6 da RDC Anvisa n. 216/2004:

4.7.6 As **matérias-primas, os ingredientes e as embalagens** devem ser armazenados sobre **paletes, estrados** e ou prateleiras, respeitando-se o espaçamento mínimo necessário para garantir adequada ventilação, limpeza e, quando for o caso, desinfecção do local. Os paletes, estrados e ou prateleiras devem ser de material liso, resistente, impermeável e lavável. (destaque nosso)

Há também o item 5.3.10 do Anexo I da Portaria n. 326, de 30/07/1997, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde (Regulamento Técnico sobre as Condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos):

5 – CONDIÇÕES HIGIÊNICO-SANITÁRIAS DOS ESTABELECIMENTOS PRODUTORES/INDUSTRIALIZADORES DE ALIMENTOS

OBJETIVO: Estabelecer os requisitos gerais/essenciais e de boas práticas de fabricação a que deve ajustar-se todo o estabelecimento com a finalidade de obter alimentos aptos para o consumo humano.

Requisitos Gerais para Estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos.

(...)

5.3- Edifícios e instalações:

(...)

5.3.10- Os insumos, matérias-primas e **produtos terminados** devem estar **localizados sobre estrados** e separados das paredes para permitir a correta higienização do local. (destaque nosso)

É incontroverso que os paletes são essenciais. Além de essenciais, há exigências veiculadas por meio de normas sanitárias que obrigam a sua utilização para o armazenamento e transporte de produtos alimentícios, o que permite considerá-lo como insumo mesmo após a finalização do processo de fabricação do produto destinando à venda.

Sendo os paletes considerados insumos, a sua troca posterior, vale dizer, serviço de repaletização, também deve ser considerada insumo.

Logo, **reverso todas as glosas** concernentes a **serviços de repaletização**.

Glosa referente à locação de máquinas e veículos

Conforme consta da planilha denominada “*GLOSAS 03 trim 2015*”, aba “*Locação de Veículos*”, juntada à fl. 509, a autoridade fiscal glosou os **seguintes serviços**:

- SERVIÇO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA;
- SERVIÇO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA;
- SERVIÇO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA;
- SERVIÇO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICASE1;
- SERVIÇO LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRA;
- SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;
- SERV LOCAÇÃO PALETEIRA ELETRIC C/BATERIA;

➤ **SERVICO DE ALUGUEL VEICULO PASSAGEIRO.**

A recorrente aduz que as **empilhadeiras** são utilizadas para movimentação de insumos e outros produtos, conforme contratos firmados entre ela e a empresa contratada, juntados aos autos às fls. 6952-7796. Aduz ainda que “os serviços análogos cuja função está relacionada ao transporte de insumos e matéria prima dentro de estabelecimento e armazéns” também geram créditos com base nos mesmos fundamentos.

Também na peça recursal, à fl. 8251, a recorrente destaca que as empilhadeiras locadas são utilizadas em várias etapas do seu processo produtivo, conforme abaixo reproduzido, e conforme consta do laudo apresentado:

3.5.4. Despaletização de garrafas

Garrafas de vidro de 200ml são recebidas em paletes contendo 2.975 unidades. Com uma **empilhadeira** manual, os técnicos operadores pegam os paletes de garrafas e os transportam até próximo ao piso de um elevador. Os paletes são posicionados na esteira do elevador, o qual é posteriormente acionado para elevar os paletes, de forma que as garrafas fiquem posicionadas no nível da esteira transportadora. Uma régua de transferência é acionada manualmente a fim de transferir as garrafas dos paletes para a esteira.

Equipamentos Operacionais

- ✓ **Empilhadeira de paletes**
- ✓ **Elevador de paletes**



Nos termos do art. 3º, IV, da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é possível o desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

No caso do inciso IV do art. 3º das Leis 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, exige-se apenas que os referidos bens sejam utilizados na “**atividade da empresa**”.

Da análise dos autos, infiro que **as empilhadeiras, as máquinas pá carregadeiras, transpaleteira e paleteiras** são utilizados nas atividades da empresa. Não restou comprovada a utilização na atividade da empresa apenas o **serviço de aluguel de veículo de passageiro**, cabendo assinalar que os veículos destinados exclusivamente ao transporte de passageiros ou misto de mercadorias e passageiros estão excluídos da hipótese de concessão de direito creditório estabelecida no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Há decisões da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho que firmaram o entendimento no sentido de que os veículos de carga configuram verdadeiras “máquinas e equipamentos”, como a **empilhadeira** e o caminhão Munk (guindaste),

cabendo a apropriação de crédito das contribuições sobre as despesas incorridas com o aluguel de tais bens, à luz do disposto no art. 3º, inciso IV, das Leis 10.867/02 e 10.833/03, conforme se infere da leitura conjunta dos acórdãos 9303-011.942, de 15/09/2021 (julgamento dos recursos especiais) e 9303-015.006, de 9/04/2024 (julgamento dos embargos de declaração).

No mesmo sentido, há os acórdãos 9303-011.407, de 15/04/2021 e 3201-009.427, de 24/11/2021.

Recentemente, em 16 de abril de 2024, foi proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho o acórdão 3402-011-770, cuja parte da ementa transcrevo a seguir:

CRÉDITO. **ALUGUEL DE GUINCHO, EMPILHADEIRA, GUINDASTE E CAMINHÃO MUNCK. CONCEITO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS X CONCEITO DE VEÍCULO. LOCAÇÃO/ALUGUEL VERSUS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.**

Para efeitos de concessão de créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins com base no **art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002**, a legislação faz distinção entre os conceitos de “máquinas e equipamentos” do conceito de “veículos”.

As **máquinas e equipamentos** que concedem o direito ao crédito **não são apenas aquelas classificadas na TIPI (NCM) nos capítulos 84 e 85**, que se refere a “máquinas e aparelhos”, pois **diversos bens classificados nos capítulos 86 e 87**, que se referem a “veículos”, bem como nos capítulos **88** (aeronaves) e **89** (embarcações), seja pela sua própria natureza ou pelo acréscimo de dispositivos e acessórios que alteram suas características básicas, **podem ser considerados incluídos no conceito de “máquinas”**, pouco importando se esse acréscimo forma um todo homogêneo ou se os dispositivos são intercambiáveis, desde que a operação de locação tenha sido do conjunto.

O direito creditório sobre o aluguel de máquinas e equipamentos não pode ser concedido com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, pois este dispositivo se refere a bens e serviços. O “aluguel de uma máquina” não é um bem, e o STF já decidiu, no julgamento do RE 626.706/SP (Tema 212 do STF - Incidência do ISS sobre locação de bens móveis), com repercussão geral, que é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviço, conforme a tese fixada.

Os **veículos que se encontram excluídos da hipótese de concessão de direito creditório** estabelecida no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 **são aqueles destinados exclusivamente ao transporte de passageiros ou misto de mercadorias e passageiros**, como picapes, camionetas, station wagons etc., posições 87.02 e 87.03 da NCM. (destaque nosso)

Dessa forma, considerando que as **empilhadeiras**, as **máquinas pá carregadeiras**, **transpaleteira** e **paleteiras** são utilizados nas **atividades da empresa**, cabe a apropriação de crédito das contribuições em questão atinentes à contratação desses serviços, com base no art.

3º, IV, da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Logo, **reverto as glosas** concernentes à contratação de:

- SERVIÇO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA;
- SERVIÇO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA;
- SERVIÇO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA;
- SERVIÇO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICASE1;
- SERVIÇO LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRA;
- SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;
- SERV LOCAÇÃO PALETEIRA ELETRIC C/BATERIA.

Serviços de Manutenção Industrial

A autoridade fiscal glosou créditos das contribuições em tela concernentes a **diversos serviços** contratados pela recorrente, conforme discriminado na planilha denominada “GLOSAS 03-trim 2015”, na aba “*Não atende com insumo*” (fl. 509).

A recorrente defende a manutenção de créditos concernentes à contratação dos seguintes serviços: **(i) consultoria técnica em meteorologia e avaliação; (ii) fornec certif de calibração; (iii) calibração luxímetro; (iv) medição de energia e manutenção do instrumento de medição; (v) calibração micropipeta (manutenção máquina em centro produtivo); (vi) ultrassom em vasos de pressão; e (vii) Luxímetro 0-20000lux.**

Sustenta que para executar suas atividades, o local de produção, os equipamentos e as máquinas precisam de frequente manutenção, para que a fabricação de seus produtos seja realizada sem interrupção e na qualidade exigida.

É cediço que os bens e serviços utilizados na **manutenção de bens do ativo imobilizado** diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros **podem ser considerados insumos**.

No entanto, a recorrente não explicou nem comprovou, de forma detalhada, do que se trata cada um dos serviços contratados e como foi aplicado na suposta manutenção de seus bens do ativo imobilizado ou no seu processo produtivo.

Considerando que os créditos em comento foram glosados pela Fiscalização, uma vez que não foram considerados insumos, cabe à recorrente evidenciar a legitimidade desses créditos, conforme já assinalado neste voto.

Logo, mantenho as glosas.

Glosa referente a serviço de transporte

A autoridade fiscal glosou crédito referente à contratação de “SERVICO TRANSPORTE” e “SERVICO TRANSPORTE COLETA” porque tal serviço contratado não tem relação com a produção e, dessa forma, não se amolda ao conceito de insumo.

A recorrente não comprovou a natureza do serviço em questão, sobretudo com a apresentação do **contrato de prestação de serviço**, por meio do qual seria possível verificar a natureza do serviço prestado, apenas se limitou a afirmar que “os serviços de transporte são necessários para o processo produtivo da recorrente, uma vez que tratam da movimentação dos bens que estão em processo de fabricação entre os distintos estabelecimentos da Recorrente. de serviço”.

Diferentemente do alegado pela recorrente, não há nada no laudo apresentado que especifique a natureza do serviço prestado, há apenas, conforme informado na peça recursal, menção à utilização de “carrinho de transporte de insumo”, o que é insuficiente para comprovar a natureza do serviço contratado.

Dessa forma, mantenho a glosa referente à contratação de “SERVÇO DE TRANSPORTE” e “SERVICO TRANSPORTE COLETA”.

Glosas referentes a demais bens e serviços

Na peça de recursal, a recorrente assevera que os demais bens e serviços, cuja natureza de insumo não foi reconhecida, devem ter seus créditos reconhecidos, pois têm natureza de insumo, na medida em que são relevantes e/ou essenciais.

No entanto, não especificou o bem adquirido ou o serviço contratado sobre o qual pretende que seja revertida a glosa, muito menos explicitou a forma de utilização do bem ou serviço, apenas se limitou a apresentar uma afirmação genérica, pleiteando o reconhecimento creditório concernente a todos os demais bens e serviços.

Tratando de direito creditório, conforme já assinalado, cabe à recorrente especificar a glosa efetuada pela autoridade fiscal e evidenciar a legitimidade do suposto crédito pleiteado.

Logo, considerando que tal providência não foi realizada pela recorrente, nego provimento a esse capítulo do recurso.

Glosas de créditos referentes a fretes relativos às NBC 1 e 2 e glosas de créditos sobre fretes após desembaraço aduaneiro

Conforme consta do Relatório Fiscal, esse ponto se refere a glosas de créditos calculados sobre fretes relativos à **NBC 1 – Aquisição de bens para revenda** e à **NBC 2 – Aquisição bens utilizados como insumo – Aq. Mercado Interno**.

Segundo a Fiscalização, “o valor do frete está incluído no custo de aquisição dos bens e deve receber o tratamento que for dado ao bem transportado. Se este teve direito a

creditamento, então o frete deve ser somado ao preço e terá direito a crédito na mesma alíquota do bem adquirido. Caso contrário, se o bem não for admitido, o frete também não será”.

Portanto, uma vez que os produtos adquiridos, discriminados na planilha juntada à fl. 508, denominada **GLOSA DE FRETES 03-trim 2015** (notadamente **carne, açúcar e outros produtos sujeitos à alíquota 0%**) não ensejam, segundo a autoridade fiscal, pagamento das contribuições em tela, em face da aplicação da alíquota zero ou porque sujeitas à apuração de crédito presumido, as despesas de frete relativas ao transporte de tais produtos não gerariam direito a crédito.

A autoridade fiscal **ainda glosou** créditos relativos a **bens importados**, conforme consta da aludida planilha **GLOSA DE FRETES 03-trim 2015**, aba **“Fretes de NF emitidas BRF”** (fl. 508) e de acordo com a fundamentação constante do Relatório Fiscal (fl. 1149) a seguir reproduzida:

Quanto ao frete de entrada das importações, do ponto alfandegado de desembaraço aduaneiro até os estabelecimentos da contribuinte, não há base legal para o creditamento. Aos bens importados não se aplicam as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que taxativamente excluem os bens importados, a rigor do § 3º do art. 3º: *“§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação: I - aos bens e serviços **adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País**.”*

Assim, o crédito relativo aos bens importados é regulamentado pela Lei nº 10.865/2004 que, conforme o § 1º do seu art. 15, permite o crédito apenas em relação ao valor efetivamente pago na importação de bens, o que **não inclui o frete após o desembaraço** até a entrada no estabelecimento da empresa: *“§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em **relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei**.”*

Isto posto, o crédito encontrado na EFD-Contribuições relativo a fretes vinculados a notas fiscais de entrada de importações foi glosado.

Registre-se que foram glosados, pela autoridade fiscal, créditos referentes a **bens importados** e não somente a **insumos importados**.

O resultado das glosas consta da tabela consignada pela autoridade fiscal no Relatório Fiscal (fl. 1149), conforme a seguir reproduzido:

O resultado está resumido abaixo, em valor das contribuições, cujas correções serão efetivadas alterando as linhas de ajuste das contribuições correspondentes na planilha de apuração corrigida da EFD-Contribuições.

GLOSA DE FRETES			
PIS - VALOR DA CONTRIBUIÇÃO A EXCLUIR DO CRÉDITO	Julho	Agosto	Setembro
Fretes de Açúcar quando o crédito do açúcar foi glosado	666,79	845,34	764,76
Fretes com crédito ordinário glosado e admitido créd. Presumido	68.514,70	109.498,37	98.221,19
Fretes de carne. Todo o crédito de carne foi glosado. Ver relatório.	3.643,12	2.461,62	3.830,85
Fretes - Aliq zero	19,51	32,87	0,00
Fretes de entrada de Importações	46,12	58,58	79,58
Total	72.890,24	112.896,78	102.896,39
COFINS - VALOR DA CONTRIBUIÇÃO A EXCLUIR DO CRÉDITO	Julho	Agosto	Setembro
Fretes de Açúcar quando o crédito do açúcar foi glosado	3.071,26	3.893,70	3.522,53
Fretes com crédito ordinário glosado e admitido créd. Presumido	315.582,86	504.356,13	452.412,77
Fretes de carne. Todo o crédito de carne foi glosado. Ver relatório.	16.780,45	11.338,35	17.645,15
Fretes - Aliq zero	89,87	151,40	0,00
Fretes de entrada de Importações	212,41	269,83	366,55
Total	335.736,86	520.009,42	473.947,01

A recorrente não concorda, aduz que as glosas são improcedentes pelas seguintes razões: “(i) o critério de proporcionalização utilizado pela Autoridade Fiscal é inválido, pois leva em consideração o valor dos bens glosados em comparação ao valor total do frete, sendo sabido que o valor do frete é calculado em função da massa e volume dos bens transportados; (ii) não há vinculação entre o destino dos créditos calculados sobre os fretes e dos produtos transportados, e, além disso, a reversão das glosas dos bens transportados deve resultar no cancelamento das glosas de créditos calculados sobre fretes; e (iii) os fretes contratados após o desembaraço aduaneiro têm a natureza de insumos e geram créditos”.

A DRJ confirmou o entendimento da autoridade fiscal e manteve as glosas efetuadas por ela.

Inicialmente, quanto ao critério de “proporcionalização” utilizado pela autoridade fiscal para efetivar as glosas de créditos referentes ao frete, entendo que está correto e coerente com a fundamentação utilizada para a glosa, conforme bem pontuado pela DRJ:

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

Tal argumento, entretanto, não afasta a legitimidade do procedimento fiscal.

Não se discute aqui a forma de determinação do preço do serviço informada pela interessada. Todavia, note-se que não há como saber se o valor dos fretes na aquisição de bens de fato foi “calculado em função da massa e volume dos bens transportados” ou se somente por volume e distância ou se somente por distância ou se por qualquer outra forma.

Mas o importante que há que se ter em conta é que uma vez formado o preço do frete, seja de que forma for, este passa a ser considerado como integrante do

valor de aquisição do bem transportado e, por assim ser, pode ser levado a compor a base de cálculo do crédito tomado pelo contribuinte; crédito este, cabe desde já salientar, tomado não a título de aquisição de serviço utilizado como insumo, mas de aquisição de bem utilizado como insumo.

E, em assim sendo, uma vez que o bem adquirido não se mostra apto a gerar crédito, o serviço de frete deste produto também não se mostra apto a gerar crédito, razão pela qual há que ser glosado na medida em que o bem glosado também o foi.

Ocorre que, mesmo que fosse possível confirmar que a forma alegada pela interessada foi a de fato utilizada, não se verifica, a partir dos autos, que haja como identificar os bens transportados em cada operação de frete, o que impossibilita identificar, para cada operação de frete, quais operações de aquisição de bens foram glosadas.

Portanto, em não sendo essa vinculação do preço do frete de aquisição ao bem transportado feita de forma direta pela interessada, não se tem como “arbitrário e distorcido” o critério adotado pela autoridade fiscal, mas mostra-se correta a glosa do frete de forma proporcional à glosa dos bens transportados. De outro turno, não se considera razoável e necessário que a legislação de regência das contribuições viesse a cuidar de matéria tão específica como essa, ainda mais considerando que, como veremos na sequência, nem mesmo prevê a possibilidade de tomada de crédito a partir de fretes na aquisição.

Por conta disso, tem-se como coerente e lógica a forma de apuração dos valores dos fretes glosados pela autoridade fiscal.

Observe-se, por fim, que não se está aqui a afirmar que o critério da fiscalização não poderia ser afastado. Destarte, caso a interessada tivesse logrado vincular de forma adequada, clara e legítima o crédito gerado a partir de cada operação de frete (glosado) a cada operação de aquisição (glosada) do bem transportado, tal demonstração até poderia afastar o critério adotado pela fiscalização. Porém, em assim não fazendo a interessada e tão somente limitando-se a reclamar sem nada trazer para comprovar o seu direito ao crédito, tem-se como correto o procedimento fiscal.

Sendo assim, nesse ponto, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal para efetuar as glosas em questão.

Já quanto ao mérito das glosas de créditos efetuadas pela autoridade fiscal, referentes ao **frete** de aquisições de mercadorias para revenda, de insumos e de produtos importados, adianto que não concordo com a fundamentação, conforme a seguir delineado.

O inciso II, do § 2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 assim dispõem:

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:

(...)

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; e (...)

A disposição normativa acima transcrita impede o creditamento **em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, mas **não veda** o direito a crédito sobre **os serviços de transporte tributados e efetuados com bens desonerados**. Vedar a possibilidade de crédito no frete tributado alegando desoneração da mercadoria ou insumo transportado violaria o princípio da não-cumulatividade da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

Vale destacar a ementa e parte do voto do eminente então conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (acórdão nº **9303-012.687**, sessão de 08/12/2021):

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. **GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.**

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição** (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, **não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal**. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

(...)

Entendo que a interpretação dada pela autoridade fiscal, no sentido de **dar o mesmo tratamento do produto transportado ao frete, não seria a mais recomendada para o caso em análise**, considerando a previsão legal que trata do direito ao creditamento. O comando normativo acima transcrito (inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003) **impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, mas não veda o direito a crédito sobre os serviços de transporte tributados efetuados com bens desonerados**. E vedar a possibilidade de crédito

no frete tributado pela alegação de desoneração da mercadoria/insumo transportada violaria o princípio da não-cumulatividade para o PIS e COFINS.

Na aquisição de **mercadorias para revenda** ou de **insumos para a produção**, o preço pago pelo adquirente **pode incluir a entrega em seu estabelecimento ou não**, nesse caso ficando por sua responsabilidade a contratação do serviço de transporte junto a outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ter a destinação prevista (**revenda, estoque ou produção**). **O serviço de transporte, o frete, é tributado pelo PIS e COFINS, enquanto receita da transportadora.** Ainda que tal dispêndio faça parte do custo de aquisição da mercadoria/insumo, tal contratação é **uma operação autônoma em relação a aquisição do item transportado, e não há previsão legal para impedir o creditamento, em caso de ser receita tributável pelo prestador.**

Portanto, **por inexistência de vedação legal, há de se admitir o direito ao crédito sobre os dispêndios com fretes tributados na aquisição dos insumos/mercadorias desonerados.**

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. (destaques nosso)

Há vários precedentes deste Conselho, inclusive **tendo como parte a ora recorrente**, e também para o caso de **frete referente à aquisição de insumo submetido à apuração de crédito presumido da agroindústria**, conforme parte do caso sob análise, consoante as ementas a seguir transcritas:

Acórdão nº 3201-010.495, sessão de 27/04/2023

CRÉDITO. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUBMETIDOS AO CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de **serviços de transporte despendidos durante a aquisição de insumos** a serem aplicados na produção, ainda que se referindo a **insumos submetidos à apuração do crédito presumido da agroindústria**, **admite-se o desconto de crédito da contribuição**, observados os demais requisitos da lei.

Acórdão nº 9303-013.976, sessão de 12/04/2023

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE (AUTÔNOMO). NÃO CUMULATIVIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE, DESDE QUE NÃO HAJA VEDAÇÃO LEGAL.

O inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem as contribuições não cumulativas, garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II do § 2º do art. 3º). Tal exceção, contudo, **não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo adquirente dos produtos sujeitos à alíquota zero ou com suspensão**, desde que o frete tenha sido efetivamente onerado pelas contribuições, e que não haja vedação legal a tal tomada de crédito. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo adquirido

e do frete a ele relacionado, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago a pessoa jurídica, na situação aqui descrita.

Acórdão nº 9303-013.854, sessão de 16/03/2023

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-operação pelas contribuições) **podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado.** No caso de **crédito presumido**, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, **havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito** (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Acórdão nº 3402-009.898, sessão de 27/09/2022

Recorrente: **BRF S/A**

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

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM CRÉDITO PRESUMIDO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero e com crédito presumido geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Acórdão nº 9303-012.322, sessão de 17/11/2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005 (...)

PIS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA DESONERADA. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente

ao **frete pago pelo comprador dos insumos desonerados**, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os **regimes de incidência distintos**, do **insumo** (sujeito ao **crédito presumido da agroindústria**, sendo **insumos desonerados das contribuições** e adquiridos de **pessoas físicas e/ou de cooperativas de produtores rurais**) e do **frete (tributável)**, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. Portanto, **há direito ao creditamento dos gastos com frete de insumos desonerados**. A **essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo** existe em face da **essencialidade do próprio bem transportado**, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

Acórdão nº 3402-009.035, sessão de 08/11/2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS. SERVIÇO QUE SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMOS. **INADEQUAÇÃO DO RACIOCÍNIO DE QUE O ACESSÓRIO SEGUE O PRINCIPAL. O REGIME DE CRÉDITO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO É O MESMO DA MERCADORIA TRANSPORTADA.**

Os **créditos de frete de insumos**, contratados pela Recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser apurados com as alíquotas básicas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **independente do regime a que se submetem os insumos transportados.**

Entendo que os custos com fretes sobre a aquisição de insumos tributados à alíquota zero e de produtos sujeitos à apuração de crédito presumido, prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito a crédito das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, na forma prevista pelo artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que tais serviços são independentes do regime a que se submete o insumo transportado.

O mesmo raciocínio se aplica aos fretes referentes às aquisições de mercadorias para revenda.

Recentemente a 3ª Turma da CSRF deste Conselho aprovou a **Súmula CARF nº 188**:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Assim sendo, cabe a apropriação de crédito das contribuições em questão calculados com base nos valores de fretes referentes à aquisição de **insumos sujeitos à alíquota 0% e de insumos sujeitos à apuração de crédito presumido**, desde que tais serviços contratados sejam registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Importante ressaltar que a Receita Federal do Brasil, há pouco tempo, consolidou as normas relativas à apuração, cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do PIS/Pasep, Cofins, PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação por meio da publicação da Instrução Normativa (IN) RFB 2121/2022, revogando a IN RFB 1911/2019. Dentre as modificações, há disposição atinente ao direito de fretes de insumos tributados à alíquota zero, com tributação suspensa ou não incidência, conforme a seguir transcrito:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XVIII - **frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência;** (destaque nosso)

Quanto à glosa de frete referente à aquisição de **produto importado** pela recorrente, aplica-se o mesmo raciocínio. Vale dizer, **se o produto importado for considerado insumo**, o transporte do porto até o seu estabelecimento, contratado junto a estabelecimento nacional, constitui custo de aquisição do insumo, havendo direito à apropriação de crédito das contribuições em comento, mesmo se o insumo estava sujeito à alíquota zero, em razão da distinção dos regimes de incidência das contribuições do frete e do insumo, de sorte que o frete deve ser analisado de forma independente do insumo transportado.

Dessa forma, uma vez comprovada a assunção, pela recorrente, dos gastos relativos ao frete dos **insumos importados**, desde o porto até o seu estabelecimento industrial, **devem ser revertidas a glosas efetuadas pela Fiscalização.**

Por tais razões, **reverso as glosas** de créditos das contribuições em tela referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições, bem como as glosas referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos, inclusive importados, sujeitos à alíquota zero e de insumos sujeitos à apuração de crédito presumido, desde que, em atenção à

aludida súmula, tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Glosa de créditos extemporâneos

A autoridade fiscal aduz que foram encontrados valores significativos de créditos extemporâneos incluídos nos **ajustes positivos de crédito** na **EFD-Contribuições**, base de cálculo consistente em **R\$ 571.894.735,92**, informados sem registro de nenhuma nota fiscal na EFD-Contribuições (fl. 1114):

PIS

101	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas	1.863.699,71
201	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas	3.124.375,55
301	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas	4.448.187,89
		TOTAL	9.436.263,15

COFINS

101	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas	8.584.313,82
201	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas	14.391.063,16
301	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas	20.488.622,99
		TOTAL	43.463.999,97

Assim, estes créditos, equivalentes a **R\$ 571.894.735,92** em base de cálculo, foram informados sem registro de nenhuma nota fiscal na EFD-Contribuições.

Sendo assim, a autoridade fiscal requereu que fosse esclarecida a origem desses valores informados nos registros de ajustes de crédito da EFD-Contribuições (M110 e M510), informando todos os dados necessários.

Durante o curso do procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal requereu documentos com vistas a verificar a legitimidade desses créditos extemporâneos, no entanto, a fiscalizada não apresentou todos os documentos, com todos os dados necessários, como a chave da nota fiscal eletrônica (NF-e), CNPJ do fornecedor e data de emissão da NF-e. Ressalte-se que, conforme já assinalado, tratando-se de direito creditório, cabe à recorrente comprovar a legitimidade do crédito pleiteado com a apresentação, sobretudo, de todas as NF-e que compõem a base de cálculo do crédito informado.

A autoridade fiscal fundamentou, de forma detalhada, no Relatório Fiscal (fls. 1114-1117), a não apresentação de todos os documentos requeridos, imprescindíveis para apuração da legitimidade do crédito e da exatidão do valor registrado na escrituração fiscal, cabendo destacar a seguinte parte:

Como se vê, a contribuinte reapresentou os mesmos arquivos que ela já sabia não ser possível aceitar pela inexistência do CNPJ do emitente e da data de emissão da nota fiscal, para dizer o mínimo.

O prazo solicitado para apresentação dos arquivos pela contribuinte (20 dias adicionais, folha 434) foi concedido.

Em 30/06/2020 (fl. 476), a contribuinte respondeu “Em relação ao Item 1 da Intimação Fiscal, apresenta as planilhas contendo as informações referente às aquisições de vacinas, maravalha, EPIs, produtos químicos e demais materiais onde houve o crédito extemporâneo.” Anexou na folha 482 arquivo não paginável 09 2015 contendo os arquivos 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos BRF SA.xlsb e 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos SADIA SA.xlsb.

Com relação ao arquivo 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos BRF SA.xlsb, este arquivo contém CNPJ dos fornecedores lá listados e, de um total de **46.007 linhas**, somente em **20.519 foram informadas uma chave da nota fiscal**. Estas 20.519 chaves representavam 17.575 Nfe diferentes, das quais apenas 14.564 foram localizadas no sistema ReceitaData. **Mesmo das notas fiscais localizadas, a identificação do item ficou inviabilizada, tendo em vista que o número do item informado não coincidia sequer com algum item existente na nota fiscal**. Em grande parte dos casos, a descrição informada pela contribuinte não guarda qualquer similaridade com as descrições constantes das notas fiscais, de forma que **não foi possível identificar os itens referidos pela inconsistência da informação**. (...)

O alegado laudo apresentado pela recorrente, não supre as inúmeras inconsistências constatadas pela Fiscalização. Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido (fls. 8.139-8140):

Segundo informado no laudo técnico, no Arquivo “09 2015 Extemporâneo Vacinas Medicamentos BRF S/A”, apresentado durante o procedimento fiscal, já havia todas as informações solicitadas pelo Fisco, exceto a chave eletrônica para acesso da nota fiscal, informação que não existia no leiaute da IN nº 86. Por esse motivo, os autuantes não teriam identificado tal informação, visto que não era obrigatória.

O arquivo não paginável “09 2015” à folha 482 contém os arquivos “09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos BRF SA.xlsb” e “09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos SADIA SA.xlsb”.

Porém, destaque-se que a chave eletrônica não foi o único entrave encontrado pelos autuantes para confirmação dos valores alegados pela contribuinte. Merece ser transcrito o trecho do Relatório Fiscal onde os agente do Fisco narram as divergências existentes no citado Arquivo “09 2015 Extemporâneo Vacinas Medicamentos BRF S/A”, com os destaques do original:

*Com relação ao arquivo 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos BRF SA.xlsb, este arquivo contém CNPJ dos fornecedores lá listados e, de um total de **46.007 linhas**, somente em **20.519 foram informadas uma chave da nota fiscal**. Estas 20.519 chaves representavam 17.575 Nfe diferentes, das quais apenas 14.564 foram localizadas no sistema ReceitaData. **Mesmo das notas fiscais localizadas, a identificação do item ficou inviabilizada, tendo em vista que o número do item informado não coincidia sequer com***

*algum item existente na nota fiscal. Em grande parte dos casos, a descrição informada pela contribuinte não guarda qualquer similaridade com as descrições constantes das notas fiscais, de forma que **não foi possível identificar os itens referidos pela inconsistência da informação.***

*Como exemplo, a nota fiscal nº 6.349, emitida pelo (ID_PARC) participante código 329760 na planilha 2013_2014_2015E do arquivo 09 2015 EXT SET 2015 REF LEI 10147 DE 2000.xlsx, entregue em resposta à Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, item 24, tem na coluna TxtBreveMaterial a descrição **CICATRIZANTE+ANTISEPTICO P/ REPROD 250ML**, na coluna Code controle **3004.90.99**, e na coluna Mont.base excluído o valor R\$ 494,49. Já a planilha 2014 do arquivo 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos BRF SA.xlsb informa CNPJ 02.801.279/0001-38, a descrição do Produto como **CICATRIZANTE+ANTISEPTICO P/ REPROD 250ML**, NCM **30049099**, chave de acesso, 35140102801279000138550010000063491008111038, **Item 10.***

*Já a nota fiscal recuperada por esta chave de acesso **tem apenas um item e a descrição do produto ou serviço é FPD LOTE: 029/13 A, a NCM 29225099.** Como se vê, apenas o valor bruto de R\$ 494,49 é o mesmo. A NCM não é a mesma, a descrição não é a mesma e o número do item não é o mesmo. E pior, a NCM 29225099 do produto que consta da nota fiscal não se enquadra na Lei 10.147/2000, como quer fazer crer a contribuinte. Isto ocorre com grande parte das notas fiscais recuperadas.*

Não há correspondência do número do item em mais de 99% dos casos.

*Em relação ao arquivo 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos SADIA SA.xlsb, de um total de **5.105 linhas** somente em **2.392 foram informadas uma chave da nota fiscal**, representando 2.063 Nfe diferentes. A incorreta informação do número do item inviabilizou sua identificação.*

Isto posto, em relação ao crédito pretendido, sequer foi possível efetuar a confirmação de que os itens em tela teriam sido admitidos como passíveis de creditamento se tivessem sido informados nas EFD-Contribuições do período correto.

No exemplo levantado pelos Auditores a chave eletrônica fora informada, e utilizando-a foi possível detectar as divergências nas informações prestadas nos demonstrativos apresentados. A esse fato inexistente qualquer menção do laudo técnico. Ressalte-se, como já analisado neste voto, a vedação à apuração de créditos sobre as aquisições de vacinas veterinárias classificadas na subposição 3002.30 da NCM.

Logo, resta claro que não houve a comprovação da legitimidade do crédito pleiteado.

Além disso, a Fiscalização apontou que a aquisição de **vacinas veterinárias** classificadas na subposição 3002.30 da NCM, parte do crédito extemporâneo pleiteado pela recorrente, estão sujeitas à incidência das contribuições à alíquota zero e, dessa forma, é vedada a apuração de créditos do regime não cumulativo calculados sobre os valores das aquisições, entendimento com o qual concordo plenamente, conforme já assinalado neste voto, o qual corroboro novamente.

As vacinas veterinárias, conforme consignado pela Fiscalização no Relatório Fiscal (fl. 1118), classificadas na subposição 3002.30 na NCM, **não se enquadram na Lei 10.147/2000, não sendo submetidas à tributação monofásica**, e sim à **alíquota zero** em toda a cadeia produtiva, sendo tratadas na Lei 10.925/2004, art. 1º, inciso VII.

Além de não evidenciar a legitimidade do crédito extemporâneo e a exatidão do valor registrado na escrituração fiscal, parte do suposto crédito extemporâneo se referir à aquisição de produto sujeito à alíquota 0% (vacina), a recorrente ainda não atendeu às formalidades dispostas na legislação para o aproveitamento de crédito extemporâneo, como a retificação da EFD-Contribuições do período do crédito extemporâneo pleiteado, com a discriminação de todas as NF-e emitidas pelos fornecedores, com os dados e no leiaute exigido pela legislação, o que consiste em mais um motivo para manter a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

No Relatório Fiscal, às fls. 1122-1130, a Fiscalização citou toda **legislação que impõe a retificação da escrituração fiscal**, tanto a Dacon como a EFD-Contribuições, no caso de escrituração de crédito extemporâneo.

Há decisões recentes da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho no sentido de **ser necessária a retificação da escrituração fiscal** no caso de registro de **crédito extemporâneo das contribuições em comento**, como o acórdão n. **9303-014.842**, sessão de **14 de março de 2024** e n. **9303.014.779**, sessão de **14 de março de 2024**, cujas ementas seguem parcialmente transcritas:

Acórdão 9303-014.842, sessão de 14/03/2024, relator conselheiro Vinícius Guimarães

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais. (...)

Acórdão n. 9303.014.779, sessão de 14/03/2024, redator designado conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais. (...)

Também recentemente, foi proferido, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, o acórdão **3302-014.501**, sessão de 19 de junho de 2024, sob a relatoria do eminente conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, cuja ementa segue parcialmente transcrita:

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente.

Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras. (...)

Preferiu a recorrente, de forma distinta da prevista na legislação, tão somente **registrar o alegado crédito extemporâneo diretamente nos campos referentes a “Ajustes” da escrituração fiscal**, no mês de **setembro de 2015**, sem discriminar, com todos os dados necessários, as NF-e emitidas pelos fornecedores que evidenciam a legitimidade do crédito pleiteado, em vez de cumprir o procedimento disposto na legislação, vale dizer, retificar Dacon ou EFD-Contribuições referente ao período do crédito pleiteado, com a inserção das informações de

todas as NF-e emitidas pelos fornecedores dos produtos adquiridos, os quais a recorrente considerou como insumos.

Infere-se, portanto, que a autoridade fiscal glosou os créditos extemporâneos em apreço em razão de **(i)** a recorrente não ter evidenciado a legitimidade do crédito extemporâneo e a exatidão do valor registrado na escrituração fiscal, mediante a apresentação de todos os documentos solicitados no curso da ação fiscal, **(ii)** porque parte do suposto crédito extemporâneo se refere à aquisição de produto sujeito à alíquota 0% (vacina veterinária), e, por último, **(iii)** porquanto a recorrente não atendeu às formalidades dispostas na legislação para o aproveitamento de crédito extemporâneo, como a retificação da Dacon ou da EFD-Contribuições do período do crédito extemporâneo pleiteado, com a discriminação de todas as NF-e emitidas pelos fornecedores, com os seus dados pertinentes e no leiaute exigido pela legislação.

Logo, forte nesses argumentos, mantenho as glosas dos créditos extemporâneos efetuadas pela autoridade fiscal.

Omissão de receitas decorrentes da indevida classificação dos produtos na NCM

Conforme destacado pela autoridade fiscal, “a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/TIPI-1), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh)”.

Destaca a Fiscalização que **o texto das Nesh vigente à época dos fatos**, de autoria do Comitê do Sistema Harmonizado do Conselho de Cooperação Aduaneira, foi aprovado pela **Instrução Normativa (IN) RFB 807/2008**, com as alterações da **IN RFB 1.260/2012**, por expressa delegação, e é parte integrante da **Convenção Internacional Sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias**.

A respeito das normas aplicáveis à classificação fiscal de mercadorias, a Fiscalização assim consignou no Relatório fiscal:

(...)

A RGI/SH 1 dispõe que 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 (RGI/SH 2 a 5). A RGI/SH 6, por sua vez, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições, entendendo-se que **apenas são comparáveis subposições do mesmo nível**.

De acordo com a Regra Geral Complementar (RGC-NCM 1), as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, “mutatis mutandis”, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

À época dos fatos, era vigente a Resolução Camex nº 94, de 08/12/2011, que alterou a NCM.

A contribuinte foi intimada pelo item 4 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB a apresentar a lista de ingredientes e aditivos de cada produto das posições 0207 e 1902 da NCM, assim como dos kits classificados no capítulo 02.

4) Apresentar a lista de INGREDIENTES e ADITIVOS que consta da embalagem de cada produto, conforme Anexo da Instrução Normativa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nº 22/2011, item 6.2, ou conforme art. 443 do Decreto 9.013/2017, para todos os produtos que a contribuinte comercializou no período com classificação na NCM nas posições 0207 e 1902 e também para todas as carnes temperadas e conjunto de produtos agrupados conhecidos por kits que classificou em outras posições no capítulo 02 da NCM. No caso dos kits, informar também os componentes e seus ingredientes, quando for o caso e suas classificações fiscais.

Em 11/10/2019 (fls. 194 e 240) respondeu anexando o arquivo da folha 240 com os ingredientes solicitados e com relatórios de classificação fiscal anexados nas folhas 207 (carne bovina), 215 (carne de frango ou peru) e 232 (carne suína).

Constatado que foram comercializadas mercadorias sobre as quais não havia informação dos ingredientes, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal 002/2020, TDPF-F nº 09.2.01.00-2020-00081-1 (fls. 413 e seguintes), item 5, que não foi respondido. Foram utilizadas informações fornecidas em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal 001/2020, que se referia ao período do 2º trimestre de 20015, para suprir a falta de informações, sendo incluída cópia nas fls. 483 e seguintes e a lista de ingredientes foi anexada na folha 489.

O item 4 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal 002/2020 questionou a razão de classificar os produtos constantes dos arquivos anexados nas folhas 421/422 nas posições utilizadas.

Infere-se que a autoridade fiscal seguiu corretamente as normas aplicáveis à classificação fiscal de mercadorias, notadamente as regras da Nesh (*Notas Explicativas do Sistema Harmonizado*), as quais são parte integrante da Convenção Internacional Sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Passamos a analisar a reclassificação efetuada pela autoridade aduaneira referente a determinados produtos.

Reclassificação fiscal levada a efeito pela autoridade aduaneira referente a carnes temperadas

A autoridade fiscal, tendo em vista as respostas apresentadas pela recorrente, considerou que as **carnes temperadas** não se classificam no **capítulo 2 - Carnes e miudezas, comestíveis** da NCM (*Nomenclatura Comum do Mercosul*) e sim no **capítulo 16 - Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos**.

Apresenta tabela com discriminação das carnes em apreço, contendo informações das NF-e (notas fiscais eletrônicas) emitidas pela recorrente, referentes: **i)** ao código NCM informado, **ii)** código da mercadoria, **iii)** descrição da mercadoria e **iv)** valores (separados por mês: julho de 2015, agosto de 2015 e setembro de 2015). Reproduzimos, como exemplos de descrição da mercadoria em questão (**carnes**) extraídas das NF-e, as seguintes descrições:

- 1) PERNIL TEMP VINHO ESPUM CONG SADI 12KG;
- 2) PERNIL S/OSSO TEMPER SADIA CX 9,5 KG FS;
- 3) PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 1,1KG;
- 4) LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SD 1,1KG;
- 5) LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SADIA 1,32KG;
- 6) PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 2,86KG;
- 7) PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADIA;
- 8) CHD016 CHESTER DESOSS CONG PERD CX 16 KG;
- 9) FRANGO INT ESPECIAL TEMP CONG SADI SUPRE;
- 10) CARCACA FGO.DESSADA TEMPERADA;
- 11) KIT SACOLA SUPREME (AVE) SD C/ 6 KITS;
- 12) KIT SACOLA CHESTER (CHESTER) PD C/ 6 KTS;
- 13) KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGAO;
- 14) KIT AFETO (CHESTER/ FILE MIGN) PD;
- 15) CHA026 CHESTER C/AZEITE E ERVAS CX26KG;
- 16) COXA C/OP FGO TEMP CONG ASSA FACIL SD;
- 17) SOBRECOXA C/OP FGO TEMP CON AS FAC SD;
- 18) PEITO FRANGO TEMP CONG REV MI;
- 19) FILEZINHO TEMP CONG DE FGO (SASSAMI);
- 20) CORTES TEMP CONG DE FRANGO (FILEZINHO);
- 21) COXINHA E MEIO DA ASA TEMP SADIA 1KG;
- 22) FGO A PASSARINHO TEMP CONG SADIA PT 1KG;
- 23) FILEZINHO PEITO TEMP FGO SADIA 1KG;
- 24) PERU TEMPERADO CONGELADO SADIA CX 16KG;
- 25) PICANHA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL;
- 26) PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADIA;
- 27) COSTELA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL.

Relata a autoridade fiscal que a recorrente apresentou entendimentos sobre a classificação fiscal de carne com a conclusão no sentido de que as carnes temperadas se classificam no capítulo 02, bem como que **não** está vinculada à classificação proposta.

Destaca que as carnes em questão utilizam **temperos e conservantes**.

Fundamenta a reclassificação para o capítulo 16 da seguinte forma:

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.

(...)

Os produtos classificados na posição 02.02 deviam ser comercializados com alíquota zero de PIS e COFINS, por força do disposto na Lei 10.925/2004, inc XIX, “a”, com a redação dada pela MP 609, de 08/03/2013, convertida na Lei 12.839/2013, vigente à época dos fatos.

Já os produtos classificados nas posições 02.03 e 02.07 deviam ser comercializados com alíquota zero de PIS e COFINS, por força do disposto na Lei 10.925/2004, inc XIX, “b”, com a redação dada pela MP 609, de 08/03/2013, convertida na Lei 12.839/2013, vigente à época dos fatos.

Assim, se classificados nestas posições da NCM, os produtos em tela deveriam ter sido comercializados com alíquota zero.

Ocorre, porém, que conforme a NCM, alterada pela Resolução Camex nº 94, de 08/12/2011, vigente à época dos fatos, a posição 02.02 compreende **Carnes de animais da espécie bovina, congeladas**, a posição 02.03 compreende **Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas** e a posição 02.07 compreende **Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05**.

É cristalino que tais posições não compreendem as carnes **cozidas** (inclusive assadas) ou **temperadas**. Isto já seria suficiente para garantir que as mercadorias constantes do quadro acima não se classificam nas posições citadas. Porém, para que não reste qualquer dúvida, buscamos o texto das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, vigente à época dos fatos, aprovado pela IN RFB nº 807/2008, com as alterações da IN RFB nº 1.260/2012, em total consonância com a Convenção Internacional Sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Assim, buscamos nas NESH a **“Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16”**, que se encontra nas **Considerações Gerais do capítulo 2**:

“CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo compreende as carnes em carcaças (isto é, o corpo do animal com ou sem cabeça), em meias-carcaças (uma carcaça cortada em duas no sentido do comprimento), em quartos, em peças, etc., as miudezas

e as farinhas e pós de carne ou de miudezas de quaisquer animais (**exceto** peixes, crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos do **Capítulo 3**), próprios para a alimentação humana.

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

trufadas ou temperadas (por exemplo, com sal e pimenta), incluindo a pasta de fígado (posição 16.02).

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

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

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

Continua a autoridade fiscal:

Assim, fica esclarecido que “As carnes e miudezas, pelo contrário, incluem-se no Capítulo 16, quando se apresentem [...]

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)”.

Desta forma, claro está que a classificação fiscal das mercadorias listadas não é nas posições do capítulo 02 e, portanto, não podiam ser comercializadas com alíquota zero.

Assim, **toda a carne temperada** (exceto se apenas com sal) **deve ser classificada no Capítulo 16.**

Estão nessa situação a quase totalidade dos cortes temperados de carne bovina/suína/de aves, bem como as aves natalinas (frango/peru/Chester/etc) inteiras.

Como se sabe, esses produtos são condimentados com diversos temperos e não apenas com sal.

Relembre-se que a contribuinte foi intimada a apresentar descrição detalhada do processo produtivo de todos os produtos (item 2 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB), apenas parcialmente atendida e a lista de ingredientes dos produtos em tela.

É importante salientar que a questão NÃO ESTÁ FOCADA NA IDENTIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS OU DE SEUS COMPONENTES, o que poderia necessitar de assistente técnico. Não há dúvida na composição das mercadorias em tela. 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.

Os diversos produtos que foram considerados com classificação fiscal incorreta estão listados abaixo, acompanhados da lista de ingredientes fornecida pela contribuinte em arquivo Excel na resposta ao item 4 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, anexado na folha 240. **Não houve resposta ao item 5 do TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 002/2020.**

Os produtos que não constam da resposta ao item 4 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB foram obtidos da resposta ao TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 001/2020 (fl. 483), item 3, com lista de ingredientes na fl. 489, copiados do e-dossiê nº 13033.110118/2020-61.

(...)

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

(...)

As partes de frango ou de chester, igualmente, devem ser classificadas no capítulo 16. Como exemplo, citaremos o caso do produto 950547 - FSG012 FILEZINHO FGO SASSAMI TEMP 3KG PE, que tem entre seus ingredientes **aromatizante: aromas naturais (com óleo de aipo e proteína de soja)** **estabilizante: tripolifosfato de sódio (ins 451i)**, o que exclui o capítulo 2 e remete ao capítulo 16.

Os seguintes produtos, contém **cebola e diversos outros temperos (alho, salsa, vinho, pimenta, entre outros)**, o que os elimina do capítulo 2 e os remete ao capítulo 16 da NCM, conforme as listagens nas folhas 239, acima reproduzidas:

140348-PERNIL TEMP VINHO ESPUM CONG SADI 12KG, 140404-PERNIL TEMP VINHO ESPUM CONG SADI 13KG, 140410-PERNIL TEMP VINHO ESPUM CONG SADI 14KG, 159668-PERNIL S/OSSO TEMPER SADIA CX 9,5KG FS, 335864-PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 1,1KG, 335879-LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SD 1,1KG, 373999-LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SADIA 1,32KG, 374007-PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 2,86KG, 381080-LOMBO SUINO TEMPERADO INSTITUC SADIA, 403580-PICANHA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL, 456497-PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADIA, 482773-PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADIA, 500153-COSTELA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL, 500745-LOMBO TEMPERADO CONGELADO SADIA, 138953-FRANGO INT ESPECIAL TEMP CONG SADI SUPRE, 155579-CHFP16 CHESTER INT CONG PESTO PERD 16KG, 155597-CHFP17 CHESTER INT CONG PESTO PERD 17KG (...)

Na peça recursal, a recorrente repisa os argumentos apresentados na impugnação, vale dizer, defende a classificação das carnes em apreço no capítulo 2, aduz que o capítulo 16 é apenas destinado às “preparações de carne”, classificando produtos diversos que, após tratamentos industriais mais complexos, transformam-se em alimentos preparados para consumo. Argumenta que seu posicionamento “é fundamentalmente embasado (i) na natureza de seus produtos, demonstrada por meio de laudos do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”) e dos demais laudos já constantes dos autos, (ii) nas Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação das Mercadorias (“RGIs/SH”); (iii) nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (“NESH”); (iv) nos Pareceres da Organização Mundial das Aduanas (“OMA”); (v) em práticas internacionais, exemplificadas por meio do posicionamento do México sobre o tema”.

Quanto à apresentação de laudos, já assinalamos no início deste voto que tais documentos apenas se prestam para apresentar as características do produto, não tendo nenhuma força vinculante, cabendo à autoridade fiscal efetuar a classificação fiscal do produto, de acordo com as normas aplicáveis ao caso, já mencionadas, bem como que a Fiscalização seguiu corretamente as normas vigentes para reclassificar os produtos.

A respeito dos inúmeros argumentos apresentados pela recorrente com vistas a justificar a classificação fiscal dos produtos em tela no capítulo 2, cumpre assinalar que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, se os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. Confira-se precedentes do STJ (Superior tribunal de Justiça) e do STF (Supremo Tribunal Federal):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECLAMAÇÃO. CONSEQUÊNCIA JURÍDICA-PROCESSUAL DO JULGADO DITO POR CONTRARIADO. EXTRAPOLAÇÃO DOS LIMITES DE CONHECIMENTO DESTA AÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. REDISCUSSÃO DO JULGADO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS REJEITADOS. 1. O magistrado não é obrigado a responder a todas as teses apresentadas pelas partes para fielmente cumprir seu encargo constitucional de prestar a jurisdição, **mas tão somente decidir fundamentadamente as questões postas sob seu julgamento**. Precedentes desta Corte Superior e do Supremo Tribunal Federal. (...) 4. Embargos de declaração

rejeitados. (EDcl na Rcl 3460/ PI – Proc. 2009/0058875-6 – Terceira seção – Rel. Min. Jorge Mussi – DJE 24/08/2016)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INTERPOSIÇÃO CONTRA DECISÃO PUBLICADA NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. (...) 3. Não se configura ofensa ao art. 535 do CPC/73 quando o Tribunal de origem, embora rejeite os embargos de declaração opostos, manifesta-se acerca de todas as questões devolvidas com o recurso e consideradas necessárias à solução da controvérsia, **sendo desnecessária a manifestação pontual sobre todos os artigos de lei indicados como violados pela parte vencida.** (...) (AREsp 959991/RS – Proc. 2016/0200803-9 – Terceira Turma – Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze – DJE 26/08/2016)

Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário. (...) **O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas,** nem que sejam corretos os fundamentos da decisão. 4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral. (Questão de Ordem no Agravo de Instrumento 791.292 – PE, Rel. Min. Gilmar Mendes – DJE 12/08/2010)

Sendo assim, resta claro que as carnes em questão são efetivamente carnes temperadas, todas apresentam, além do sal, outros ingredientes, acima discriminados, e por disposição expressa nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), no item **“Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16”** devem ser classificadas no capítulo 16.

No mais, entendo que a DRJ já apreciou de forma muito bem fundamentada a matéria em questão, fundamentação com a qual concordo plenamente. Por isso mesmo, a adoto como razão de decidir, conforme a seguir reproduzida:

3.1. Carnes Temperadas

Assim é que não são os laudos técnicos trazidos pela interessada que determinam a classificação adequada dos produtos em questão, mas as características próprias desses produtos e a forma em que se apresentam. E, como bem coloca a autoridade fiscal, a correta classificação fiscal das mercadorias segundo a NCM não depende apenas da mercadoria ser ou não “in natura”, sendo necessário levar-se em conta todas as regras de classificação previstas, pelo que, ao contrário do que defende a interessada, as Nesh devem ser respeitadas para que se faça uma correta classificação de mercadorias.

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

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

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

Por fim, reclama que a Fiscalização não levou em consideração no presente caso os relatórios sobre a classificação fiscal dos seus produtos., em análise ao relatório fiscal, vê-se que a Fiscalização procedeu à classificação das mercadorias na NCM conforme as regras estabelecidas para tanto, observando os textos da posição e da nota (considerações gerais) do Capítulo 2 (Carnes e miudezas, comestíveis), transcritos no relatório fiscal, os quais deixam claro que as posições 02.02 (Carnes de animais da espécie bovina, congeladas), 02.03 (Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas) e 02.07 (Carnes e miudezas,

comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05) não compreendem as carnes cozidas (inclusive assadas) ou temperadas (exceto as somente salpicadas com sal), mas somente as carnes frescas ou refrigeradas ou congeladas ou as salgadas, em salmoura, secas ou defumadas, tal como se extrai da Nesh do capítulo 2 (considerações gerais), que segue:

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.

Ao contrário do que entende a interessada a forma de tratamento da carne (se temperada ou não) é sim determinante na sua classificação. Isso porque, muito embora a Nesh do capítulo 2 não trate das hipóteses de exclusão, traz de forma expressa as únicas formas de tratamento da carne que possibilitam sua classificação no dito capítulo, dentre as quais não se incluem as carnes temperadas. De outro turno, a mesma nota segue determinando que carnes tratadas de forma distinta das expressamente indicadas como classificáveis no capítulo 2 se enquadram no capítulo 16:

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

(...)

- c) 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). (destaquei)

Assim é que não se verifica qualquer equívoco na interpretação do fiscal, pelo que tem-se que toda a carne **temperada** (exceto se apenas com sal) deve ser classificada no Capítulo 16; este que é aplicável a “preparações comestíveis de carne, miudezas” que tenham “sido submetidos a uma elaboração de natureza diferente daquelas previstas nos Capítulos 2...”.

Diante disso, correto o procedimento fiscal.

Registre-se que tal matéria, reclassificação fiscal das carnes do capítulo 2 para o capítulo 16 **da ora recorrente já fora apreciada por este Conselho** por meio do acórdão nº **3201-005.725**, sessão de 25/09/2019, e considerada correta a reclassificação fiscal efetuada por autoridade fiscal, conforme parte da ementa do aludido acórdão a seguir transcrita:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CARNE. CLASSIFICAÇÃO.

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

Logo, mantenho a reclassificação fiscal das carnes em questão.

Reclassificação fiscal levada a efeito pela autoridade aduaneira referente a Kits

A Fiscalização aduz que alguns itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como **kits**. Estes itens foram incluídos na listagem das **carnes temperadas**. Explica que os kits são formados por itens diversos além das carnes temperadas, como **bolsas térmicas**.

Sustenta que, com base na fundamentação do tópico anterior, **as carnes temperadas que compõem** os Kits não se classificam no **capítulo 02** e sim no **capítulo 16**, bem como que em relação ao restante dos itens dos kits, que não se tratam de carnes, evidentemente não se classificam no capítulo 02:

Alguns itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como kits. Estes itens foram incluídos na listagem das carnes temperadas. Esclarecemos aqui as peculiaridades destes itens. Também os ingredientes dos kits estão tratados no subitem anterior.

Os kits são formados por itens diversos além das carnes temperadas. Por exemplo, bolsas térmicas e diversos outros produtos.

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. Isto já foi demonstrado no subitem anterior.

Com relação ao restante dos itens dos kits, que não se tratam de carnes, por evidente que também não se classificam no capítulo 02.

Nos kits que contém o item bolsa térmica, 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.

Todos os kits contêm bolsas ou sacolas térmicas, no formato de viagem, de mão, pasta ou mochila, de tamanhos variados, mas todos reutilizáveis.

(...)

Os valores dos kits em tela estão incluídos no quadro Valores omitidos da base de cálculo do PIS e da COFINS relativos aos produtos classificados incorretamente no capítulo 02 da NCM, apresentado no item anterior.

Transcreve a ementa da Solução de Consulta (SC) nº 138 - SRRF/9ª RF/Diana, de 5 de junho de 2008, que trata da classificação fiscal de produtos similares, ou seja, de Kits contendo carnes e sacolas térmicas:

“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 Linguiça 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.” (destaques nosso)

Conforme a ementa da sobredita Solução de Consulta acima reproduzida, a classificação dos produtos do **Kit** foi efetuada **considerando a classificação de cada produto**, classificando as carnes temperadas, *linguiça de carne suína* e *frango temperado e congelado*, no **capítulo 16** e as sacolas térmicas para condicionamento de produtos alimentícios no **capítulo 42** (bolsas, sacolas, sacos etc.).

Sendo assim, a autoridade fiscal incluiu os valores das carnes temperadas dos kits em tela nos valores omitidos da base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins relativos aos produtos classificados pela recorrente no capítulo 2 da NCM.

A recorrente, na peça recursal, defende que “os artigos compostos devem ser classificados segundo a matéria que lhes confira a característica essencial, posto tratar o presente caso de produtos acondicionados para venda a retalho”. Sustenta ainda que a classificação mais adequada para os produtos em questão é no **capítulo 2** da NCM:

601. Da mesma forma, **os kits de produtos alimentícios ora autuados** possuem, dentre outros produtos, as **carnes temperadas** acima discutidas, as quais constituem, sem sombra de dúvida, o produto mais importante dos kits, conferindo-lhes sua característica essencial. Afinal, se o kit se presta a uma ceia natalina ou de réveillon, ou outra ocasião, impende que o todo seja classificado da mesma forma que o principal item dessa ceia. Por essa razão, **a classificação no Capítulo 2 é, certamente, a mais adequada**, conforme fartamente demonstrado nos itens precedentes. (destaques nosso)

Conforme a fundamentação do tópico anterior, as carnes temperadas em questão se classificam no **capítulo 16** e não no **capítulo 02**. Logo, mesmo se fosse considerar a classificação do Kit com base no seu produto principal, carne temperada, a classificação correta seria no **capítulo 16**.

Conforme a aludida SC, os produtos dos Kits em questão não se caracterizam como “sortido” para venda a retalho, se tratam de produtos independentes com classificação fiscal específica, devendo cada produto ser classificado na posição específica da NCM para o referido produto.

Com efeito, a RGI/SH nº 3b) determina que “*Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da regra 3a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação*”. (destaque nosso)

No entanto, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), que constituem elementos subsidiários fundamentais para a correta interpretação do conteúdo das posições da Nomenclatura, assim dispõem acerca da RGI/SH nº 3b):

“X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preençam, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “**apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho**”:

a) serem compostas, pelo menos, de dois artigos diferentes que, à primeira vista, seriam suscetíveis de se incluírem em posições diferentes. Não seriam, portanto, considerados sortido, no sentido desta Regra, seis garfos para fondue, por exemplo.

b) serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou exercício de uma atividade determinada,

c) serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos consumidores sem novo acondicionamento (em latas, caixas, panóplias, por exemplo)."

Consequentemente, **estas condições abrangem os sortidos que consistam, por exemplo, em diversos produtos alimentícios destinados a serem utilizados em conjunto para a confecção de uma refeição.** (destaque nosso)

Do exame do conjunto, constata-se que os artigos que o compõem o Kit classificam-se, a princípio, em posições diferentes da NCM e não devem ter novo acondicionamento para venda ao consumidor final, atendendo, assim, os itens "a" e "c" acima reproduzidos. Não obstante, o item "b", não foi atendido, uma vez que a reunião dos produtos não ocorre com vistas a satisfazer uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada, vale dizer, os artigos não exercem uma função aliada ou complementar para se alcançar um objetivo específico, de sorte que cada componente deve ser classificado separadamente.

Dessa forma, conforme já assinalado, com base na fundamentação do tópico anterior, as carnes temperadas em questão se classificam no **capítulo 16**.

Já a bolsa ou sacola térmica, tendo em vista suas características, não é utilizada na composição ou preparação da refeição do kit e, nos termos da RGI/SH nº 5, **não** se constitui apenas em embalagem utilizada para o acondicionamento da mercadoria. Cuida-se, na verdade, de um **artigo reutilizável**, ou seja, claramente suscetível de utilização repetida.

Sendo assim, conforme destacado pela autoridade fiscal no Relatório Fiscal, "deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la no âmbito da posição 42.02, se confeccionada de plástico, que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico".

Portanto, mantenho a reclassificação fiscal, efetuada pela Fiscalização, referente aos Kits em comento.

Reclassificação fiscal levada a efeito pela autoridade aduaneira referente a Produtos da posição 1902 na NCM (pão de queijo e torta)

No que diz respeito à reclassificação dos pães de queijo, a recorrente, na peça recursal, afirmou que não apresentará defesa e procederá à sua quitação.

Dessa forma, a controvérsia desse tópico, objeto do recurso, gira em torno da reclassificação das tortas.

Segundo a Fiscalização, os produtos a seguir discriminados, **tortas**, foram informados na EFD-Contribuições como sendo classificados pela recorrente na **posição 1902** da NCM, que estava incluída no rol dos produtos tributados com alíquota zero:

- i) **TORTA DE PEITO PERU DEFUMADO 500G;**
- ii) **TORTA DE FRANGO COM CATUPIRY 500G;**
- iii) **TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY 500G;**

iv) *TORTA DE IOGURTE DE FRANGO 500G.*

Afirma a Fiscalização que, quanto a esses produtos, os ingredientes foram informados no anexo da resposta ao item 4 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, à fl. 240. Como exemplos, seguem os ingredientes referentes a duas tortas:

19022000	489328	TORTA DE PEITO PERU DEFUMADO 500G	FARINHA DE TRIGO ENRIQUECIDA COM FERRO E ÁCIDO FÓLICO, PEITO DE PERU DEFUMADO, GORDURA VEGETAL, REQUEIJÃO, AZEITE DE OLIVA, QUEIJO MUSSARELA, AMIDO MODIFICADO, OVO, CREME DE LEITE EM PÓ, LEITE EM PÓ, CONDIMENTOS, SAL, AROMA NATURAL E MELHORADORES DE FARINHA: BISSULFITO DE SÓDIO (INS 222) E CLORIDRATO DE L-CISTEÍNA (INS 920)
19022000	489565	TORTA DE FRANGO COM CATUPIRY 500G	FARINHA DE TRIGO ENRIQUECIDA COM FERRO E ÁCIDO FÓLICO, ÁGUA, GORDURA VEGETAL, CARNE DE FRANGO (CARNE DE FRANGO, ÁGUA, SAL, CONDIMENTO, PROTEÍNA DE SOJA, ESTABILIZANTES: TRIPOLIFOSFATO DE SÓDIO (INS 451) E POLIFOSFATO DE SÓDIO (INS 452), ANTIOXIDANTE ERITORBATO DE SÓDIO (INS 316) E AROMA NATURAL), REQUEIJÃO, CREME DE LEITE, MOLHO DE TOMATE (TOMATE, CONDIMENTOS, AÇÚCAR, SAL E REALÇADOR DE SABOR GLUTAMATO MONOSSÓDICO (INS621)), LEITE EM PÓ, AMIDO MODIFICADO, AZEITONA, CONDIMENTOS, AZEITE DE OLIVA, MARGARINA, OVO, SAL, QUEIJO PARMESÃO, MELHORADORES DE FARINHA: BISSULFITO DE SÓDIO (INS 222) E CLORIDRATOS DE L-CISTEÍNA (INS 920) E AROMA IDÊNTICO AO NATURAL

Sustenta a Fiscalização que os produtos em questão consistem em **tortas salgadas**, caracterizadas como **produtos de pastelaria** e **não se assemelham às massas da posição 1902**.

Conforme destacado pela Fiscalização, o texto da **posição 1902** se refere 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, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado*”. Ressalta que “é cristalino que os produtos relacionados neste item não podem ser classificados na posição **1902**, pois tratam-se de produtos de pastelaria/padaria e não de massas alimentícias utilizadas em refeições principais, que são objeto dessa posição”.

Afirma ainda a Fiscalização que os **produtos de pastelaria diversos (tortas etc.)** são normalmente classificados na posição **1905**, conforme explícito na Nesh, que inclui nesta posição, conforme disposto no item 10: “Os produtos de pastelaria, em cuja composição entram substâncias muito variadas: farinhas, féculas, manteiga ou outras gorduras, açúcar, leite, creme-de-leite (nata*), ovos, cacau, chocolate, café, mel, frutas, licores, aguardente, albumina, queijo, carne, peixe, aromatizantes, leveduras ou outros fermentos, etc.”.

Destaca a autoridade fiscal que as Considerações Gerais da Nesh sobre o Capítulo 20, **excluem as tortas** (de frutas, no exemplo) **indicando serem elas classificadas na posição 1905**, que, a teor do referido no texto acima reproduzido, incluem os produtos de pastelaria tanto doces quanto salgados. Ressalta ainda que, de qualquer modo, poderia ser o caso de classificação na posição **1602**, dependendo da proporção de carne em peso, sendo certo que as tortas em apreço não se classificam na posição **1902**.

Apresenta ainda a Fiscalização diversas Soluções de Consulta (SC) da RFB que confirmam esse entendimento, como a SC SRRF/7ªRF/Diana nº 14/2008, SC SRRF/10ªRF/Diana nº

28/2011 e 33/2011; SC SRRF/9ªRF/Diana nº 42/2011, SC SRRF/6ªRF/Diana nº 2/2013; SC Coana nº 301/2015 e SC Cosit nº 98.263/2018, cujas ementas foram transcritas no Relatório Fiscal.

Portanto, entende a Fiscalização que a classificação fiscal correta para as **tortas** é a posição **1602** ou a **1905**, de modo que não cabe a classificação apresentada pela recorrente, na posição **1902**, para os produtos em apreço, classificação essa sujeita à alíquota zero por força do art. 1º, inciso XVIII, da Lei 10.925/04:

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

(...)

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

A recorrente, na peça recursal, defende que a classificação fiscal adotada está de acordo com a correta interpretação do Sistema Harmonizado, sustenta que “a massa seria o elemento que conferiria a característica essencial aos produtos sob discussão e, portanto, com base na RGI 3 b), a posição 19.02 estaria correta para referidos produtos”.

Sem razão.

Conforme ressaltado pela autoridade fiscal, os produtos de pastelaria diversos, como as tortas, são normalmente classificados na posição **1905**, conforme explícito na Nesh, que inclui nesta posição, conforme disposto no item 10 abaixo transcrito, os seguintes produtos:

Capítulo 19 (...)

Notas. (...)

1905 (...)

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, frutas, licores, aguardente, albumina, queijo, carne, peixe, aromatizantes, leveduras ou outros fermentos, etc.

Ademais, as próprias *Considerações Gerais* da Nesh sobre o Capítulo 20, **excluem as tortas** (de frutas, no exemplo) **indicando serem elas classificadas na posição 1905:**

Capítulo 20 (...)

Notas (...)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Este Capítulo compreende: (...)

Estão **excluídos** deste Capítulo: (...)

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

Dependendo da proporção de carne em peso nas tortas, há ainda a possibilidade de serem classificadas na posição **1602**, conforme também ressaltado pela Fiscalização.

Logo, mantenho a reclassificação fiscal, efetuada pela autoridade fiscal, concernente às tortas em questão.

Das receitas financeiras omitidas

Segundo a autoridade fiscal, foi “constatado que algumas receitas financeiras que deveriam ter sido tributadas não constam como base de cálculo do PIS e da Cofins no 3º trimestre de 2015”.

Intimada a esclarecer a respeito de determinada conta contábil referente a juros sobre depósito judicial, a autuada asseverou que *“Para a conta de Juros com Depósitos Judiciais, cumpre esclarecer que os juros são submetidos à tributação quando ocorrer o levantamento do depósito judicial”*.

A autoridade fiscal, com base na Solução de Consulta Cosit n. 166, de 09/03/2017, entendeu que os **depósitos judiciais cíveis e trabalhistas** devem ter **as variações monetárias** consideradas na base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme o **regime de competência**, independentemente da disponibilidade financeira, bem como que **quanto aos depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei 9.703, de 1998**, considerando-se a existência de previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante, só se encontra caracterizada a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurada pelo regime não cumulativo: **a)** quando desta solução e na proporção que favorecer o contribuinte-depositante ou **b)** quando o levantamento do depósito com acréscimos se der por autorização administrativa ou judicial, antes daquela solução:

Assim, de acordo com a Solução de Consulta nº 166 – Cosit, de 09/03/2017, no âmbito da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo regime não cumulativo, “as variações monetárias ativas decorrentes de atualização de depósitos judiciais ou extrajudiciais **devem ser reconhecidas, em regra, de acordo com o regime de competência.**” **As provisões de juros sobre depósitos judiciais são tributáveis, salvo quando houver disposição legal em contrário.** No caso de depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei nº 9.703, de 1998, considerando-se a existência de previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante, só se encontra caracterizada a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurada

pelo regime não cumulativo: a) quando desta solução e na proporção que favorecer o contribuinte-depositante ou b) quando o levantamento do depósito com acréscimos se der por autorização administrativa ou judicial, antes daquela solução.

Desta forma, apenas as provisões relativas a juros sobre depósitos judiciais **tributários** é que devem ser tributadas apenas quando da solução favorável do litígio ou do levantamento antecipado com acréscimos do depósito. Assim sendo, os depósitos judiciais cíveis e trabalhistas devem ter as variações monetárias consideradas na base de cálculo do Pis e da Cofins, conforme o regime de competência, independentemente da disponibilidade financeira. (...)

Como o assunto depende de informações da contabilidade, inserimos os balancetes de julho, agosto e setembro a partir da folha 578.

A conta 570011 - PROVISAO S/JUROS DE DEPOSITOS JUDICIAIS adota a sistemática de reverter o saldo ao final do mês e lançar a provisão corrigida. Assim, tendo em vista que os lançamentos relativos à atualização de depósito judicial dos processos tributários regidos pela Lei nº 9.703, de 1998 não devem ser tributados, procuramos as contrapartidas dos lançamentos de atualização ao final de cada mês, a partir do Razão com contrapartidas anexado na folha 577, obtendo as seguintes informações: (...)

Estas listagens representam os lançamentos na conta 570011 - PROVISAO S/JUROS DE DEPOSITOS JUDICIAIS, que estão em negrito, e suas contrapartidas. Para facilitar, destacamos as linhas relativas à conta **122665-DEPOSITO JUDICIAL – TRIBUTARIOS, que não devem ser considerados**. Considerando que **são tributáveis com alíquota positiva apenas as atualizações realizadas a partir de 1º de julho de 2015** e que todo o saldo foi revertido (a menos de um resíduo que se auto-ajusta nos períodos seguintes) e que apenas as atualizações que se referem às contas **122664-DEPOSITO JUDICIAL – TRABALHISTA** e **122666-DEPOSITO JUDICIAL – CIVEL** devem ser base de cálculo das contribuições, subtraindo-se a soma dos créditos da soma dos débitos (débitos – créditos) nestes lançamentos e destas duas contas, obtém-se o valor do crédito na conta 570011 - PROVISAO S/JUROS DE DEPOSITOS JUDICIAIS relativo a estas contas citadas em cada mês.

Desta forma, tendo em vista o disposto no **Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, com vigência a partir de 1º de julho de 2015**, são os seguintes os valores omitidos:

Receitas Financeiras Omitidas da Tributação do PIS e da COFINS			
2015	Base de Cálculo	PIS (0,65%)	COFINS (4%)
Julho	2.941.032,64	19.116,71	117.641,30
Agosto	1.122.861,73	7.298,60	44.914,46
Setembro	1.754.374,11	11.403,43	70.174,96
TOTAL	5.818.268,48	37.818,74	232.730,72

A recorrente aduz que, amparada por uma interpretação distorcida da Solução de Consulta Cosit 166/2017, a autoridade fiscal exigiu créditos de PIS e da Cofins decorrentes de supostas receitas financeiras de variações monetárias ativas de depósitos judiciais ou extrajudiciais.

Assevera que “ao contrário do que pretendeu a Autoridade Fiscal e a DRJ, não há que se falar na ocorrência do fato gerador de PIS e Cofins sobre supostas receitas financeiras decorrentes das variações monetárias de depósitos judiciais e extrajudiciais que não são abrangidos pela Lei nº 9.703/98”, bem como que “é evidente que os depósitos efetuados nas esferas cível e trabalhista possuem definições acerca das suas características e atualizações, de forma que, em regra, também não permitem a disponibilidade dos recursos ao contribuinte-depositante”.

Como forma de corroborar esse entendimento, a recorrente destaca as disposições do art. 899 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), vigente à época dos fatos, que trata dos depósitos recursais na esfera trabalhista.

Sem razão a recorrente.

O art. 1º da Lei 9.703/1998, vigente à época dos fatos geradores em apreço, assim dispõe:

Art. 1º Os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, específico para essa finalidade.

(...)

§ 2º Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais.

§ 3º Mediante ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será:

I - devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, **quando a sentença lhe for favorável** ou na proporção em que o for, **acrescido de juros**, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e alterações posteriores; ou (...) (destaques nosso)

A ementa, relativa à Cofins, da sobredita Solução de Consulta 166 – Cosit, de 2017, cujo teor é idêntico ao da ementa relativa à Contribuição para o PIS/Pasep, segue reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

No âmbito da apuração da Cofins pelo regime não cumulativo, **as variações monetárias ativas decorrentes de atualização de depósitos judiciais ou extrajudiciais** devem ser reconhecidas, em regra, **de acordo com o regime de competência**.

A **regra geral** é aplicável quando **não houver determinação legal expressa que condicione**, necessariamente, **a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante**.

No caso de **depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei nº 9.703, de 1998**, considerando-se a existência de previsão legal de ocorrência de acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante, só se encontra caracterizada a ocorrência do fato gerador da Cofins apurada pelo regime não cumulativo: a) quando desta solução e na proporção que favorecer o contribuinte-depositante ou b) quando o levantamento do depósito com acréscimos se der por autorização administrativa ou judicial, antes daquela solução.

A **regra excepcional** é aplicável quando houver **determinação legal expressa que condicione**, necessariamente, **a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante**.

Dispositivos legais: Lei nº 5.172, de 25 de 1966, art. 43; Lei nº 9.703, de 1998, art. 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º. (destaques nosso)

A Lei 9.703, de 1998, dispõe a respeito dos depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais **administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil**, não versa a respeito de **depósitos efetuados nas esferas cível e trabalhista**, em relação aos quais **inexiste** previsão legal expressa determinando a ocorrência dos acréscimos ao montante depositado tão somente quando da solução favorável da lide ao depositante.

Como bem apontado pelo acórdão recorrido:

Os depósitos judiciais para garantia numa demanda judicial constituem um direito do depositante, pois, ainda que estejam sob a tutela judicial, fazem parte dos bens e direitos que compõem a parte ativa de seu patrimônio. A decisão não é uma condição suspensiva, que poderá fazer com que os depósitos voltem a se integrar ao patrimônio, mas, ao contrário, a partir da decisão final é que poderão deixar de pertencer ao contribuinte. Como consequência, os acessórios da quantia depositada também representam direito de crédito do contribuinte, e, dessa forma, a atualização monetária dos depósitos judiciais caracteriza-se como uma receita financeira, constituindo, assim, em fato gerador da Cofins e da Contribuição para o PIS.

Vale assinalar o seguinte trecho da Solução de Consulta 166 – Cosit, de 2017, com trechos transcritos e grifados da Solução de Consulta Cosit 157, de 2014:

14. Além disso, foram consignados os critérios a serem utilizados para fins de aplicação da regra geral ou da regra excepcional (tendo em vista as demais legislações que disciplinam outros depósitos judiciais ou extrajudiciais):

30. Desta forma, quanto ao IRPJ e à CSLL, conclui-se que, no caso de depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei nº 9.703, de 1998, só ocorre o fato gerador: a) quando da solução da lide e na proporção que favorecer o contribuinte-depositante ou b) alternativamente, em situações excepcionais, quando o levantamento do depósito com acréscimos se der por autorização administrativa ou judicial antes daquela solução. Aplicável, ainda, tal fundamentação a qualquer outra esfera onde o acréscimo patrimonial das variações monetárias esteja legalmente condicionado na mesma forma prevista na Lei nº 9.703, de 1998 (acréscimo legalmente estabelecido só quando do sucesso na lide pelo depositante).

31. Todavia, em se tratando de outro regramento legal (seja ele aplicável na esfera tributária, civil ou trabalhista), onde não haja determinação expressa que condicione, necessariamente, a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante, mantém-se a conclusão de ocorrência da hipótese de incidência do IRPJ para as variações monetárias ativas decorrentes de atualização do depósito antes da solução da lide, apropriadas temporalmente de acordo com o regime de competência.

Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, assim está fundamentada a Solução de Consulta 166 – Cosit, de 2017:

18. **No que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins apuradas pelo regime não cumulativo**, verifica-se que a razão de decidir da Solução de Consulta Cosit nº 157, de 2014, aplica-se perfeitamente a essas contribuições, pois o seu fato gerador é o auferimento de receita, devendo-se considerar auferida a receita nos termos do regime aplicável ao IRPJ e à CSLL apurados pelo lucro real (regime de competência, observadas as regras excepcionais):

Lei nº 10.637, de 2002.

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre **o total das receitas auferidas no mês** pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre **o total das receitas auferidas no mês** pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

19. Cumpre enfatizar que **as variações monetárias ativas decorrentes de atualização de depósitos judiciais ou extrajudiciais**, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, devem ser consideradas **receitas financeiras** para fins de **apuração das referidas contribuições**, conforme dispõe a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, **como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.**

20. Nesse sentido, cabe ressaltar que o **Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, reestabeleceu, para 0,65%** (sessenta e cinco centésimos por cento) e **4%** (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, salvo exceções expressas que não alcançam as receitas tratadas na presente solução de consulta:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS **incidentes sobre receitas financeiras**, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao **regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.**

§ 1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

(...)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015. (grifado)

21. Dessa forma, fica consignado, na presente solução, que **as regras e os critérios definidos na Solução de Consulta Cosit nº 157, de 2014, para fins de reconhecimento de variações monetárias ativas decorrentes de atualização de depósitos judiciais ou extrajudiciais** no âmbito do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro real, **são igualmente aplicáveis à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins apuradas pelo regime não cumulativo.** (destaques nosso)

Portanto, correto o lançamento lavrado pela autoridade fiscal atinente às receitas financeiras em apreço, uma vez que **os depósitos judiciais efetuados nas esferas cível e trabalhista** não possuem as mesmas características dos depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei 9.703, de 1998 e, dessa forma, **as variações monetárias ativas decorrentes de atualização desses depósitos judiciais** devem ser reconhecidas, em regra, de acordo com o **regime de competência.**

O art. 899 da CLT, citado pela recorrente, trata de um caso específico da legislação trabalhista, referente à obrigatoriedade de depósito prévio para que seja admitido recurso na hipótese de condenação de valor até 10 (dez) vezes o salário-mínimo regional nos dissídios individuais e, ainda, não condiciona a atualização dos valores depositados a eventual sucesso na lide pelo depositante, de sorte que não justifica a não adoção pela recorrente do reconhecimento das **variações monetárias ativas decorrentes de atualização dos depósitos judiciais trabalhistas** de acordo com o **regime de competência.**

A recorrente aduz que a majoração das alíquotas de PIS e Cofins promovida pelo Decreto 8.426/2015 contrariou frontalmente o princípio da legalidade tributária, motivo pelo qual esta indevida majoração tributária tem-se por ilegal e inaplicada, bem como que os argumentos apresentados por ela confirmam a inconstitucionalidade e a ilegalidade da majoração de PIS e Cofins pelo Decreto 8.426/2015, o que deve ensejar, portanto, o cancelamento dos lançamentos por carência de fundamentação legal.

Como bem apontado pela instância de piso, “a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade”.

Com efeito, no âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar disposição constante em lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto no Decreto 70.235/72:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Muito menos, cabe aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob o fundamento de ilegalidade.

Logo, forte nesses argumentos, nego provimento a este capítulo do recurso.

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

Aduz a Fiscalização que a autuada informou na EFD-Contribuições **créditos extemporâneos** de PIS e Cofins cujas bases de cálculo correspondem ao valor de **R\$ 571.894.735,92**, a título de *“Ajuste Oriundo de Outras Situações, Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas”*, informação essa que, no entanto, claramente não se trata de ajuste.

Ressalta a autoridade fiscal:

É evidente que tal informação não se trata de ajuste. Claro também que a informação de nota por nota, item a item não foi utilizada por ficar evidente e facilitar a localização da incorreção.

Desta forma, claro está que a informação incorreta foi inserida a fim de aumentar o crédito pretendido e dificultar sua localização.

A autoridade fiscal menciona toda legislação pertinente à multa que deve ser aplicada em razão da entrega de escrituração fiscal digital com incorreção, à luz do Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, e do Parecer Normativo Cosit nº 3, de 28 de agosto de 2015, e afirmam que “com o advento da Lei nº 13.670/2018, é aplicável a multa do art. 12, inciso II, da Lei 8.218, de 1991, para o caso da escrituração com informações inexatas, omitidas ou incompletas”.

A recorrente assevera que a multa lavrada foi a prevista no artigo 57, III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não aplicável ao caso concreto, pois as supostas “incorreções” por ela praticadas decorrem de revisões de sua apuração efetuadas pela própria autoridade fiscal, bem como por inexistir conduta típica no caso concreto.

Argumenta no sentido de 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”.

Sem razão a recorrente.

Conforme consignado no Relatório Fiscal e no enquadramento legal da autuação, a autoridade fiscal aplicou a multa disposta no art. 12, inciso II, da Lei 8.218, de 1991, a seguir reproduzido:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente **acarretará a imposição das seguintes penalidades:**

(...)

II - **multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente**, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, **aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos;** e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018) (...) (destaque nosso)

Da leitura da fundamentação constante do Relatório Fiscal, resta claro que, com o advento da Lei 13.670/2018, é aplicável a sobredita multa do art. 12, inciso II, da Lei 8.218/91 para o caso da escrituração com informações inexatas, omitidas ou incompletas, exatamente como considerado pela autoridade fiscal.

De acordo com o recibo de entrega da EFD-Contribuições (fl. 170), a EFD-Contribuições de setembro de 2015 foi entregue no dia **26/06/2019**. Assim, a autoridade fiscal aplicou a multa da seguinte forma:

Quanto à glosa dos créditos extemporâneos, informados nos ajustes, tratados pelo valor do crédito, o valor das operações foi obtido dividindo-se o valor do ajuste pela alíquota correspondente.

Assim, a base de cálculo da multa por incorreção da EFD-Contribuições é a seguinte:

Valor da Base de cálculo da Multa por incorreção da EFD-Contribuições – Valor das Operações	
	Setembro
CRÉDITOS GLOSADOS	
BC do crédito extemporâneo tratado nos ajustes – item IV.III.1.2.2 (base de cálculo=valor do ajuste/aliquota)	571.894.735,92
TOTAL DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA	571.894.735,92

Abaixo apura-se a multa aplicável, de cinco por cento do valor das operações:

Multa aplicável, segundo inciso II, do art. 12 da Lei 8.218/91, com a redação da Lei 13.670/2018				
EFD-Contribuições	Data da entrega	Original/Retificador	Base de cálculo da Multa – Valor das Operações cujas informações foram omitidas, inexatas ou incompletas	Valor da Multa (5%)
Setembro	26/06/2019	Retificadora	571.894.735,92	28.594.736,80
			TOTAL	28.594.736,80

Não merece acolhida, portanto, a alegação da recorrente no sentido de que a multa lavrada foi a prevista no artigo 57, III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não aplicável ao caso concreto, pois as supostas “incorreções” por ela praticadas decorrem de revisões de sua apuração efetuadas pela própria autoridade fiscal, bem como por inexistir conduta típica no caso concreto.

Primeiro, porque a multa aplicada foi a disposta no art. 12, inciso II, da Lei 8.218/91. Segundo, porque foi aplicada em razão da apresentação da aludida informação acerca dos créditos extemporâneos de forma inexata, vale dizer, nos campos da escrituração fiscal digital destinados a ajustes, em desacordo com as disposições constantes da mencionada legislação para registro de crédito extemporâneo, consignada no Relatório Fiscal da autuação.

Argumenta a recorrente no sentido de que não se tem a presença dos requisitos fático-jurídicos necessários para aplicação da multa regulamentar, pois o mero equívoco não autoriza sua imposição, como reconhecido pela própria RFB no Parecer Normativo RFB nº 03/2013.

Não há no mencionado Parecer Normativo RFB nº 03/2013 disposição no sentido de que o mero equívoco não autoriza a imposição da multa e a simples alegação da recorrente no sentido de que se trata de mero equívoco, evidentemente, não tem o condão de eximir sua responsabilidade pela multa em questão.

Logo, correta a aplicação da multa em questão.

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

Acerca da responsabilidade pela infração, cumpre destacar que a responsabilidade é objetiva, por força do artigo 136 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Com efeito, a responsabilidade por infração à legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável, dos motivos que o levaram a descumprir a obrigação tributária ou dos efeitos do ato de descumprimento da obrigação tributária, se causou ou não prejuízo ao erário ou embaraço à fiscalização. Assim sendo, para caracterizar a infração tributária, basta a identificação do agente ou responsável e a subsunção do fato (ação ou omissão do agente ou responsável) à norma que dispõe acerca da obrigação tributária e da correspondente multa por descumprimento.

Quanto ao princípio da consunção no âmbito tributário, alegado pela recorrente com vistas a afastar a aplicação simultânea da multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo exigido e a multa regulamentar sobre os valores pretensamente omitidos ou informados equivocadamente, também não merece acolhida, uma vez que se trata de multas distintas e com fato geradores distintos, uma, multa de ofício vinculada ao tributo, aplicada sobretudo em razão da falta de pagamento do tributo devido, disposta no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, outra, aplicada em função da prestação de informação de forma inexata, prevista no aludido art. 12, inciso II, da Lei 8.218/91, ambas de aplicação obrigatória pelas autoridades fiscais, conforme disposto no art. 142 do CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966).

Também não procede a alegação no sentido de que houve violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, dispostos no art. 2º da Lei 9.784/1999, uma vez que cabe

às autoridades fiscais tão somente aplicar as multas previstas na legislação, em atenção ao princípio da legalidade, não sendo possível, dessa forma, deixar de aplicar penalidade disposta na legislação sob argumento de violação ao princípio da razoabilidade ou proporcionalidade.

Portanto, nego provimento a esse capítulo do recurso.

ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins

A recorrente pleiteia a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins, caso não seja afastada a autuação referente aos lançamentos das contribuições em apreço relativas às massas e temperados, considerando que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o RE 574.706, sob o rito da repercussão geral, reafirmou o seu posicionamento pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS destacado nas notas fiscais de venda de mercadorias nas bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Aduz que, conforme planilha “*Classificação fiscal incorreta 03trim.xlsx*”, elaborada e acostadas aos presentes autos pela autoridade fiscal, quando do cálculo do valor devido de PIS e Cofins sobre massas e temperados, em decorrência da reclassificação fiscal, foi incluído o valor do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições:

Valor dos Itens (Trib+Isentos+Outros) SOMA	Valor dos Descontos SOMA	Valor dos Itens menos Desconto SOMA	ICMS: Valor do Tributo SOMA
261,43	160,81	100,62	7,04
67,84	0,00	67,84	4,75
67,68	0,00	67,68	4,74
68,54	0,00	68,54	4,80
71,42	0,00	71,42	0,00
142,85	0,00	142,85	0,00

Trata-se de inovação recursal, uma vez que essa matéria, exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, não foi suscitada na impugnação e, por conseguinte, não foi apreciada pela DRJ, estando, dessa forma, preclusa.

Com efeito, de acordo com o art. 16, inciso III, e art. 17, do Decreto 70.235/1972, a impugnação deve conter todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, ficando precluso, a partir daí, o direito de o fazer.

Ademais, a competência deste Conselho é julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial, consoante disposto no art. 25, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

Assim sendo, cabia à recorrente apresentar essa insurgência na impugnação, independentemente do trâmite da mencionada ação judicial no STF, para julgamento do tema

pela DRJ, com vistas a obstar a supressão de instância e consequente afronta ao princípio do duplo grau de jurisdição.

Registre-se que não se trata de matéria de ordem pública, de sorte que não cabe o conhecimento de ofício.

Logo, não conheço esse ponto do recurso.

Conclusão

Diante do exposto, conheço, em parte, do recurso voluntário, e, na parte conhecida, rejeito as preliminares de nulidade dos autos de infração e do acórdão recorrido, e, no mérito, dou-lhe provimento, em parte, para reverter as glosas concernentes:

- 1) à aquisição de medidores e de termômetros, discriminados no voto;
- 2) a serviço movimentação *cross docking*;
- 3) a serviços de repaletização;
- 4) a aluguéis de empilhadeiras, máquinas pá carregadeiras, transpaleteiras e paleteiras;
- 5) aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições;
- 6) aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos, inclusive importados, sujeitos à alíquota zero e de insumos sujeitos à apuração de crédito presumido, desde que, em atenção à Súmula CARF 188, tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Conselheira **JUCILÉIA DE SOUZA LIMA**, Redatora designada.

Em que pese o respeito que nutro pelo Ilustre Relator, ousou divergir de seu posicionamento quanto a imputação da Multa por Apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

- (I) Da imputação da Multa por Apresentação de EFD-Contribuições com Informações Inexatas, Incompletas ou Omitidas**

Ratificado pelo Ilustre Relator, aduziu a Fiscalização que a Recorrente informou na EFD-Contribuições **créditos extemporâneos**, como *Ajuste Oriundo de Outras Situações, Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas*.

Sendo assim, com base na Lei nº 13.670/2018, imputou à Recorrente a multa do art. 12, inciso II, da Lei 8.218, de 1991, para o caso da escrituração com informações inexatas, omitidas ou incompletas”, por entender a fiscalização que não se tratava de ajustes.

Por sua vez, a recorrente defende-se ao alegar que não se verificou os pressupostos da materialidade de aplicação da multa, pois a maneira como foi formalizado o creditamento extemporâneo não caracterizou o tipo apto à subsunção de incidência da penalidade.

Prevê o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, regulamentado pelos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.212/1991, a imputação de multa regulamentar pelo cumprimento das obrigações acessórias com incorreções ou omissões.

Veja-se que, a imputação da multa regulamentar se dá pela apresentação declaração, demonstrativo ou escrituração digital com incorreções ou omissões. Todavia, a Recorrente prestou informações EFD-Contribuições **créditos extemporâneos**, como *Ajuste Oriundo de Outras Situações, Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas*, o que no meu entender, demonstra a espontaneidade da Recorrente para prestação a informação.

Sendo assim, não vislumbro nos autos pressupostos de materialidade para imputação da referida penalidade, pois os créditos extemporâneos aproveitados pela Recorrente decorreram da revisão de apurações anteriormente formalizadas por ela perante à RFB.

Trata-se de uma questão de direito, a Recorrente entende que faz jus aos créditos extemporâneos; à autoridade fiscal cabia o instituto da glosa, que é materialização da ausência do direito pleiteado, não cabendo, portanto, a glosa e a aplicação da multa concomitantemente. Nesse sentido, não há requisitos autorizadores para manutenção da multa regulamentar imputada prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/91.

Por isso, voto por dar provimento ao presente tópico recursal.

Por tudo, voto por dar parcial provimento ao presente Recurso para cancelar a multa regulamentar imputada prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/91.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

ACÓRDÃO 3202-002.094 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13369.722252/2020-18

DOCUMENTO VALIDADO