



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13369.722990/2020-65
ACÓRDÃO	3202-002.071 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

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 locações de uniformes para os trabalhadores manipuladores de alimentos e a contratação de serviço movimentação *cross docking*.

ALUGUEL DE EMPILHADEIRA, CAMINHÃO MUNCK, TRANSPALETEIRA, VEÍCULO CARGA, TRATOR CALDEIRA E RETROESCAVADEIRA UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos da Cofins, o aluguel de empilhadeira, caminhão Munck, transpaleteira, veículo carga, trator caldeira e retroescavadeira, 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. REGIME DE CAIXA. POSSIBILIDADE

As provisões de juros sobre depósitos judiciais ou extrajudiciais cíveis e trabalhistas acarretam o reconhecimento contábil de uma receita no momento da disponibilidade financeira.

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: 01/10/2015 a 31/12/2015

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: 01/10/2015 a 31/12/2015

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.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

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: 01/10/2015 a 31/12/2015

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 rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes: 1) ao serviço movimentação “cross docking”, 2) à locação de veículos, conforme discriminado no voto, 3) 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 4) 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 reverter as glosas com despesa de locação de uniformes. Vencida a Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, que negava provimento para manter as glosas. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso para manter a classificação fiscal adotada pela fiscalização para as carnes temperadas. Vencidas as Conselheiras Francisca Elizabeth Barreto, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso para adotar como correta a classificação fiscal da recorrente. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso para manter a classificação fiscal adotada pela fiscalização para os “kits”. Vencida a Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, que dava provimento para adotar como correta a classificação fiscal da recorrente sobre as “carnes temperadas” que compõem os “kits”, e vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso para adotar como correta a classificação fiscal da recorrente sobre os “kits”. Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento sobre as variações monetárias ativas decorrentes de atualização dos depósitos judiciais. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira (Relator) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso na matéria. Por maioria de votos, em afastar a aplicação da multa disposta no art. 12, inciso II, da Lei 8.218, de 1991. Vencido o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira (Relator), que negava provimento ao recurso no tema. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Juciléia de Souza Lima.

Sala de Sessões, em 15 de outubro de 2024.

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, Francisca Elizabeth Barreto (substituta integral), Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente o conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, substituído pela conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

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. 2011-2118:

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 outubro a dezembro de 2015 (4º trimestre).

Segundo consta do Relatório Fiscal às folhas 1113/1327, os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício das referidas contribuições e dos PER/Dcomp apresentados relativos ao 4º 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 4º 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 (fl. 10), 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 adquiriu bovinos vivos e não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009.
- em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 977 (art. 520 da IN RFB nº 1.911, de 2019), 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

Segundo os autuantes, na EFD-Contribuições os créditos ordinários equivalentes à base de cálculo de R\$452.754.150,30 em outubro, R\$198.325.167,88 em novembro e R\$203.911.709,09 em dezembro e os créditos presumidos equivalentes à base de cálculo de R\$401.421.319,19 em dezembro foram informados sem registro de nenhuma nota fiscal. Assim, “resumindo, R\$1.256.412.346,46 em base de cálculo foram informadas em 6 linhas de ajustes, deixando de informar as milhares de operações supostamente com direito a crédito”.

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.

Também em resposta ao referido item 24, apresentou as planilhas “10 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx”, “11 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx” e “12 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx”, segundo as quais nos registros de ajustes de crédito da EFD-Contribuições (M110 e M510) foram informados valores a título de crédito extemporâneo originado de: (i) “Vacinas e Medicamentos”; (ii) “Aquisições de Serviços referente EPIS”; (iii) “Reforma de Pallets”; (iv) “Aquisições de Maravalhas”; (v) “Combustíveis e Lubrificantes”; (vi) “Desinfetantes”; (vii) “Produtos de Limpeza”; (viii) “Acréscimo de Lançamentos Manuais - Crédito Extemporâneo”; (ix) “Apropriação de crédito referente estorno em duplicidade sobre insumos agropecuários”; e (x) “Aquisição de Insumo - Combustíveis/lubrificantes/desinfetante/produtos Limpeza”.

Os autuantes afirmam que em diversos arquivos apresentados pela fiscalizada, onde estão discriminados os créditos extemporâneos, não foi possível identificá-los univocamente porque não continham o CNPJ do fornecedor, a chave e a data de emissão da nota fiscal. Nem mesmo o arquivo que deveria conter as informações a respeito de medicamentos e vacinas continha o CNPJ do fornecedor, a data de emissão da nota, a chave da nota fiscal eletrônica ou o número do item.

Em seguida, após detalhar o conteúdo dos arquivos anexados pela contribuinte com as explicações do crédito extemporâneo do PIS e da Cofins, os autuantes tecem comentários sobre os itens cujos créditos foram glosados e os que foram admitidos no Relatório Fiscal.

Quanto aos EPI, mais de 80% (oitenta por cento) dos serviços listados nos arquivos referem-se a aluguel de uniformes, sem previsão legal para o creditamento. Já os valores constantes dos arquivos “11 2015 EXT INSUMOS PRODUTOS QUIMICOS.xlsx” e “11 2015 EXT SERVICOS LIMPEZA E HIGIENIZACAO.xlsx” (fl. 261) não foram incluídos nos ajustes nem em outros registros da EFD-Contribuições, razão pela qual não fazem parte do crédito apurado e não foram considerados pelos autuantes.

Por sua vez, pequena parcela dos valores informados na planilha “10 11 2015 Serviço Limpeza Hig” refere-se a serviços cujos créditos são admissíveis, caracterizando o direito ao crédito.

O conteúdo constante da planilha 24 do arquivo “12 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx”, referente a “Aquisição de Insumo - Combustíveis/lubrificantes/desinfetante/produtos Limpeza”, não trata de crédito extemporâneo, e sim de aquisições no próprio período, sem restrições ao creditamento. Desta forma, embora tenha sido somado aos créditos

extemporâneos na apuração da contribuinte, teve o seu valor reconhecido na apuração.

Ao final do item IV.III.1.2 do Relatório fiscal constam os valores dos ajustes relativos a créditos extemporâneos admitidos pelos autuantes.

IV.III.1.2.2.1 Dos produtos e serviços cujo crédito ordinário foi informado extemporaneamente

Os autuantes descrevem os procedimentos adotados na fiscalização e as dificuldades encontradas para análise quanto à possibilidade de crédito sobre as aquisições das mercadorias apresentadas. Afirmam que, “considerando que não foi informada a data de emissão, o CNPJ do emitente, a chave da nota fiscal eletrônica e nem o item da nota fiscal, foi constatada a impossibilidade de garantir que tais notas fiscais já não tivessem sido objeto de pedidos anteriores de crédito nos períodos pretensamente da ocorrência das transações. Tentativas de localização das notas fiscais com as informações fornecidas foram incapazes de localizá-las pela falta de informações relevantes”.

Desta forma, pelo Termo de Constatação e Intimação Fiscal 002/2020 (fls. 422 e seguintes), a contribuinte foi novamente intimada 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 resposta da contribuinte encontra-se à folha 435 e seguintes, com arquivos sem chave da nota fiscal eletrônica nas folhas 482, 483 e 484.

Informou estar apresentando “as planilhas contendo as informações referente às aquisições de vacinas, maravalha, EPIS, produtos químicos e demais materiais onde houve o crédito extemporâneo.” Estão anexados nas folhas 497 e 498 arquivos não pagináveis “10 2015”, contendo os arquivos “10 2015 Extemporaneo EPIS.xlsb” e “10 2015 Extemporaneo Maravalha.xlsb”, e “11 2015”, contendo os arquivos “11 2015 Extemporaneo Produtos Quimicos.xlsb” e “11 2015 Extemporaneos Diversos.xlsb”.

Em relação aos referidos arquivos, as autoridades fiscais alegam que:

No caso do arquivo 10 2015 Extemporaneo Maravalha.xlsb foram localizados diversos registros consolidados contendo informações semelhantes às contidas em notas fiscais, levando-se em conta a descrição genérica “maravalha” e o fornecedor. Não é possível garantir que os documentos em tela não tenham sido repetidos em relação a informações na EFD-Contribuições dos períodos anteriores porque as informações em tela constam de registros consolidados C190 contendo diversas notas

fiscais, mas não sendo identificadas quais foram somadas para a obtenção do valor informado.

Com relação às notas fiscais onde houve informação da chave, estas são localizadas se pesquisada somente a chave, mas o item informado ou não existe ou se refere a bem muito diferente do descrito no arquivo, também não coincidindo os valores. Pior, na grande parte dos casos, a descrição apresentada não consta em nenhum dos itens da nota fiscal encontrada. Assim, análise automatizada simples não permite confirmar que os arquivos informados representam aquisições dos bens listados, muito menos que poderiam ter direito a crédito se tivessem sido informados mediante retificação das EFD-Contribuições correspondentes.

IV.III.1.2.2.2 Da impossibilidade de crédito presumido sobre aquisições para revenda

Na planilha 17 do arquivo “12 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx” relativo a dezembro de 2015, à folha 259, a contribuinte justifica o creditamento extemporâneo de valores de estornos supostamente feitos a maior, relativos a créditos presumidos de PIS e Cofins sobre revenda, com alíquotas de 0,99% para o PIS e 4,56% para a Cofins.

Entende que, “segundo a legislação vigente, o insumo adquirido para industrialização e revenda permite um crédito de 3,23%. Como obtemos um crédito de 5,55% na aquisição deste insumo, devemos fazer um estorno de 2,31%”. Desta forma, haveria um crédito sobre as aquisições para revenda de milho, rações, lecitina, farinha micronizada e casca de soja, tendo como base legal o artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Todavia, segundo os autuantes, a remissão ao inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, restringe a aplicação do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aos bens utilizados como insumos, não havendo previsão para o aproveitamento de crédito presumido calculado sobre bens adquiridos para revenda, como pretende a contribuinte.

Na célula B13 da referida planilha 17, há, ainda, o seguinte comentário feito pela contribuinte: “Segundo a legislação vigente, o insumo adquirido para a revenda não permite o crédito. Como obtemos um crédito de 5,55% na aquisição deste insumo, devemos fazer um estorno de 5,55%.”

Porém, os autuante concluem que “o que deve ser estornado é o que foi creditado sem direito a creditamento. Se foi creditado 5,55%, esta é a alíquota do estorno. Porém, se valor diferente foi creditado, é este valor creditado que deve ser estornado, devido à ausência de qualquer direito creditório”.

Acrescentam, ainda, que o § 2º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, restringia a apuração do referido crédito presumido aos bens adquiridos ou recebidos no mesmo período de apuração, o que, de pronto, já elimina a possibilidade de

apuração, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2015, de quaisquer créditos referentes a aquisições de períodos anteriores.

Outro motivo para a impossibilidade de aproveitamento extemporâneo dos créditos reside no fato de que todos os períodos de apuração já foram objeto de fiscalização e de reconhecimento de direito creditório por parte do Fisco, objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

Assim, segundo os autuantes, além de obrigatória a retificação da EFD-Contribuições, determinada pela IN RFB nº 1.252/2012, “nem se a contribuinte pretendesse retificar suas EFD-Contribuições, nem mesmo neste caso, a legislação permite que sejam alterados créditos que tenham sido objeto de verificação fiscal”.

Nos processos listados no Relatório Fiscal, relativos ao período compreendido entre o 1º trimestre de 2011 e o 3º trimestre de 2015, “o tema do crédito presumido admitido pelas Leis nº 10.925/2004, nº 12.058/2009 e nº 12.350/2010 e os estornos das incorreções foi objeto de complexo e detalhado exame e lançamento. Não só não houve excesso de estorno como também houve lançamento relativo a crédito apurado indevidamente, no mínimo glosa do excesso”.

Como as EFD-Contribuições retificadoras foram transmitidas em 2019, “não é razoável admitir-se nova discussão, que não aquela já estabelecida nos citados processos, sobre assunto já exaustivamente tratado. Seria uma espécie de nova instância de julgamento para aqueles processos”.

IV.III.1.2.3 Da impossibilidade do creditamento extemporâneo sem a retificação dos Dacon e EFD-Contribuições respectivos

Os autuantes destacam a impossibilidade de apuração dos créditos extemporâneos na ausência de retificação dos Dacon ou EFD-Contribuições e, se for o caso, das DCTF dos períodos em que se originaram. Esse é “entendimento cristalino” da RFB, 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.

Aduzem que “o caso tratado neste processo é mais uma demonstração da necessidade de tratamento dos créditos extemporâneos na EFD-Contribuições do período correto. Os períodos afetados pelos supostos créditos extemporâneos já foram objeto de fiscalização. Se corretamente realizada a retificação, teriam sido analisados naquela ocasião caso as alterações tivessem ocorrido antes do início da fiscalização. Se ocorrido após, as retificações não seriam admissíveis, salvo se tivessem ocorrido em atendimento a intimação fiscal, conforme definido no art. 11 da IN RFB 1.252/2012”.

De toda forma, os períodos afetados já foram objeto de exame em procedimento de fiscalização e de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação nos processos

citados no Relatório Fiscal, sendo vedada a retificação da EFD-Contribuições tendente a aumentar o crédito, conforme estabelece a IN RFB nº 1.252/2012, art. 11, §2º, inciso III.

IV.III.1.2.4 Da inexistência de direito ao crédito extemporâneo informado

IV.III.1.3 Créditos Informados nos Ajustes em Desacordo com a Legislação e Consolidação dos Ajustes de Acréscimo

No item IV.III.1.2.4 estão sintetizadas as razões pelas quais o direito ao crédito extemporâneo foi considerado inexistente.

Os agentes do Fisco admitiram os créditos apurados sobre a aquisição de serviços de lavanderia (identificados como serviço lavanderia e lavagem de uniformes, serviço avaria uniformes, serviço confecção/conserto de uniforme), obrigatórios por destinarem-se a manipuladores de alimentos, tendo em vista o estabelecido no anexo da Resolução RDC nº 216/2004, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, item 4.6.3.

Por sua vez, foram negados os créditos apurados sobre a aquisição de serviços de administração de vestiários (sem relação com insumos), aluguel de uniformes e locação de uniformes higienizados (por não haver previsão na legislação, que admite apenas créditos sobre a locação de máquinas e equipamentos), medicamentos (vacinas à alíquota zero) e produtos químicos (em relação aos quais não foi apresentado qualquer anexo com a descrição do que foi adquirido, que permitisse verificar a que mercadorias se referem).

No item IV.III.1.3 foram consolidados os ajustes positivos de crédito.

IV.III.1.4 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.1.4.1 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 Excel anexo GLOSAS 04-trim 2015 de folha 1091, na qual foi apresentado o enquadramento legal de cada item glosado.

IV.III.1.4.2 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 04-trim 2015 de folha 1091, na qual foi apresentado o enquadramento legal de cada item glosado (no caso de aquisição de açúcar, o bem foi glosado por enquadramento no art. 1º, inciso XXII, da Lei nº 10.925/2004, conforme planilha específica, “GLOSA DE AÇÚCAR”).

– aquisições de leite cru junto a pessoas físicas. Tendo em vista as alterações introduzidas na Lei nº 10.925/2004 pela Lei nº 13.137/2015, e como a autuada

não era habilitada no programa instituído pelo art. 9º-A da Lei nº 10.925/2004, fazia jus apenas a 20% das alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins); tendo apurado créditos à alíquota de 0,99% e 4,56%, respectivamente, as diferenças foram glosadas.

– aquisições de carne de porco (NCM 02091021) em outubro de 2015, pois a autuada creditou-se à alíquota de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins), mas a mercadoria sujeitava-se à alíquota zero por força da Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, inciso XIX.

– aquisições de vacinas veterinárias enquadradas no art. 1º, inc. XII, da Lei nº 10.925, de 2004, e sobre os químicos do capítulo 29 da NCM enquadrados no art. 1º, inc. I, do Decreto nº 6.426, de 2008, constantes do ANEXO 01.

– 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.1.4.3 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.

Em especial foram glosados serviços de movimentação cross docking, que ocorre entre o centro de distribuição e o cliente, em ponto sem estocagem, e que 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”.

IV.III.1.4.4 Fretes relativos às NBC 1 e 2

Trata-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 desembaraço aduaneiro e os estabelecimentos da contribuinte.

IV.III.1.4.5 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.1.5 - Consolidação dos ajustes de redução

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

Nesse 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 em decorrência das glosas, houve saldo devedor em todos os meses, objeto de autos 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.I.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 item, 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 4º trimestre de 2015. Na apuração dos valores omitidos, os autuantes consideraram como tributáveis com alíquota positiva as atualizações a que se referem às contas de provisão de juros sobre depósitos judiciais cíveis ou trabalhistas.

Intimada a prestar esclarecimentos a respeito, conforme item 3 do TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 003/2020, a contribuinte respondeu que: “os Juros sobre os depósitos judiciais são contabilizados pelo regime de competência. Os juros efetivos no levantamento dos depósitos judiciais encontram-se contabilizados na conta 570016 –Juros com Depósitos Judiciais”.

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*:

Foi incluído o inteiro teor da EFD-Contribuições do período, recuperado do SPED, no arquivo não paginável da folha 513.

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 8.218/91 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 atuada apresenta **IMPUGNAÇÃO**, ilustrada com farta doutrina e jurisprudência administrativa e judicial, cujas razões de defesa estão sintetizadas nos parágrafos abaixo, seguindo-se a ordem dos itens por ela apresentados.

I.2 – Da Reunião do Presente Feito com os Processos Administrativos nºs 11516.720810/2020-44, 11516.720809/2020-10 e 13369.722252/2020-18 para Julgamento Conjunto

As razões que fundamentaram o lançamento fiscal possuem a mesma motivação de demais Autos de Infração, que culminaram com impugnações apresentadas nos processos administrativos nºs 11516.720810/2020-44, 11516.720809/2020-10 e 13369.722252/2020-1, sendo imprescindível o julgamento conjunto do presente processo com os demais processos correlatos.

O presente lançamento refere-se à apuração de PIS/Cofins relativa ao 4º trimestre de 2015, e foi constituído em continuidade de fiscalização dos trimestres anteriores daquele ano, que culminaram na lavratura dos Autos de Infração mencionados, sendo os de nºs 11516.720810/2020-44, 11516.720809/2020-10 e

13369.722252/2020-18 relativos ao primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2015, respectivamente.

III – DAS PRELIMINARES MERITÓRIAS DAS RAZÕES DE ANULAÇÃO

III.1 Da Ausência de Busca da Verdade Material e da Indevida Inversão do Ônus da Prova.

Em se tratando de lançamento tributário de ofício, formalizado através de Auto de Infração, o ônus da prova incumbe a quem alega o descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte. Mas no presente caso o próprio autuante é quem declara que o lançamento por ele formalizado fundamenta-se na inexistência de prova da impugnante acerca da regularidade e cumprimento de obrigações tributárias, pelo que denota, desde logo, que a motivação da autuação padecerá de vício formal intransponível.

Não se está a tratar de pedidos de ressarcimento, cujos créditos a impugnante deve fazer prova, mas de lançamento de ofício de créditos tributários, pelo que se caracteriza a nulidade por erro de motivação da presente autuação, o que desde logo se requer.

III.2 – Ofensa ao Artigo 142 do CTN. Da Ausência de Fundamentação Amparada por Laudo Técnico. Ausência de Reclassificação

Não houve por parte da Fiscalização qualquer esforço em verificar a ocorrência do fato gerador e em determinar a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN. Muito pelo contrário, apenas desconsiderou a classificação realizada pela impugnante com base em presunções, sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico quanto à natureza dos produtos autuados.

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, ferindo o princípio da verdade material.

Portanto, o procedimento adotado pela Fiscalização para a lavratura do presente lançamento é nulo, ante ao inequívoco desrespeito ao artigo 142 do CTN e indevida inversão do ônus da prova.

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 RGI, sempre que necessário, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 94 do Regulamento Aduaneiro.

Ademais, considerando que a impugnante apresentará comprovações técnicas sobre os seus produtos, deve ser aplicado o disposto no artigo 112 do CTN, que estabelece que, em casos de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, a posição do contribuinte deve prevalecer.

IV – Das Razões de Cancelamento – Defesa Direta Meritória

IV. 1. Das Premissas de Defesa

Antes de passar especificamente à contestação da glosa, segundo a impugnante “impende-se, ainda que brevemente, o estabelecimento das premissas e princípios que norteiam as normas de incidência desse particular tipo de apuração, quer de natureza de estrutura, que prescrevem os arquétipos constitucionais, quer as de conduta, que prescrevem as regra-matrizes tributárias, e sua correlação com a atividade social da impugnante”. Assim, discorre sobre a apuração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade.

A impugnante tece algumas considerações sobre o conceito de insumo adotado pela legislação do PIS/Pasep e da Cofins, com especial enfoque na recente pacificação do tema pelo STJ, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Assim, conclui que todas as despesas e custos necessários à consecução do objetivo social garantem o direito ao desconto dos créditos das aludidas contribuições, e tendo em vista que a base imponível do PIS e da Cofins é composta pela totalidade das receitas da pessoa jurídica, todas as despesas necessárias para a geração desta grandeza econômica devem ser consideradas para fins de aproveitamento creditício.

Dada a complexidade, e para fins de otimização da Impugnação, e ainda, no exercício do princípio da economia processual, a contribuinte se reportará às informações devidamente já prestadas nos respectivos atendimentos das Intimações formuladas no decorrer de todo o Procedimento Fiscal, em especial, àquelas juntadas às fls. 18/84, 194/298, 310/414 e 592/1092.

IV.II Das Infrações Autuadas

IV.II.1 Infrações Relacionadas às Bases de Cálculo

IV.II.1.1 Omissões sobre Receitas Financeiras (Item VI,II do Relatório Fiscal)

Amparados apenas numa interpretação parcial 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 de origem trabalhista e cível, sob o argumento de que tais provisões de juros deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições.

Contudo, a impugnante alega que os juros incidentes sobre depósitos judiciais de qualquer natureza não constituem receita nova, nos termos definidos pela atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, não se configurando a materialidade da tributação do PIS e da Cofins. Nem todo aferimento de valores se constitui como receita tributável, à medida em que o arquétipo constitucional destas contribuições exige que “o ingresso financeiro deva se integrar no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, ainda que temporariamente”.

Os montantes de juros e a correção monetária visam apenas reconstituir o poder da moeda, de maneira que o capital não sofra decréscimo monetário pelo transcurso do tempo. Logo, não se configuram como acréscimo, pelo que não se pode cogitar de receita nova a ensejar tributação.

Além disso, apenas por ocasião da efetiva solução de continuidade dos processos correlatos, decididos em favor do litigante e efetivamente a ele disponibilizados, é que se cogitaria da tributação, vez que a partir de então o crédito seria líquido e certo. Em se tratando, no presente caso, de créditos ilíquidos e incertos, não se pode cogitar de receitas, mas tão somente de expectativa de sua realização.

IV.II.1.1.2 Da Ausência de Materialidade em Face da Inexistência de Receita Nova Tributável

O escólio da suposta tributação viria da regra geral de ciência contábil, que titula como receita qualquer efeito credor lançado em conta de resultado. Contudo, nem tudo o que é receita para fins contábeis é receita tributável para fins de PIS e Cofins.

Embora as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, tenham expandido a base de cálculo do “faturamento/receita bruta” para o “total de receitas”, não expandiu a abrangência do conteúdo e alcance do que se constitui como receita tributável, entendimento ratificado pelo STF, por ocasião do julgamento do RE 606.107/RS, proferido em sede de repercussão geral, no sentido de que o conceito de renda tem matriz constitucional, não se confundindo com demais normas, notadamente de caráter contábil.

Em que pese o objeto daquele julgamento vinculante ser distinto do presente caso, estabelece critérios claros e incontestáveis, não somente na conceituação da receita tributável, como também, diretamente concernente ao presente caso, no sentido de que receitas advindas de reversão de custos ou despesas possuem os exatos efeitos da correção monetária, vale dizer, são meramente recompositoras de condição monetária (e patrimonial) anterior.

IV.II.1.1.2 – Da Ausência de Materialidade em Face da Mera Expectativa de Receita

Também se configura a ilegalidade do lançamento em razão de se verificar a inoccorrência da incidência no que diz com seu critério temporal, à medida em que

a disponibilidade jurídica sobre a respectiva receita somente ocorre no momento em que se torna líquida e certa.

Há duas, e somente duas, formas de reconhecimento de resultado de operações contábeis: regime de caixa e regime de competência; e nenhuma das modalidades revela a expectativa de um direito. Em ambas, a receita decorre ou de um direito efetivamente realizado (regime de caixa), ou de um direito a ser realizado (regime de competência), mas em ambos os casos a pré-constituição do direito é um requisito para reconhecimento do resultado.

No caso de depósitos judiciais cujas demandas correlatas ainda se encontram em andamento, não há um direito, mas a expectativa de um direito ao qual corresponde uma expectativa de receita. Noutras palavras, inexistente a materialidade da regra-matriz de incidência, não sendo, por isso, tributável.

IV.II.1.2 Omissões sobre a Classificação Fiscal (Item VI.I do TDPF)

IV.II.1.2.1 – Breve Resumo da Discussão – Carnes

Segundo a impugnante, a Fiscalização entende que apenas por serem adicionadas de temperos, por meio de salmoura, as carnes cruas não podem ser classificadas do Capítulo 2 (“carnes e miudezas comestíveis”), devendo ser classificadas no Capítulo 16 (“preparações de carne”), sendo relevante a quantidade de temperos ou como eles interagem na carne. Assim, uma única gota de salmoura levaria ao desenquadramento das carnes do Capítulo 2 para enquadrá-las no Capítulo 16.

Porém, a impugnante afirma que o Capítulo 2 se aplica às carnes cruas em geral, enquanto o Capítulo 16 é apenas destinado às “preparações de carne”, no qual são classificados os produtos diversos que, após tratamentos industriais mais complexos, transformam-se em alimentos preparados para consumo.

Aduz que o seu posicionamento está fundamentadamente embasado (i) na natureza de seus produtos, demonstrada por meio de laudos do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”) e de outros institutos; (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”); e (v) em práticas internacionais, exemplificadas por meio do posicionamento do México sobre o tema.

A impugnante afirma que os posicionamentos nos laudos exarados pelo INT devem ser considerados em suas competências técnicas, nos termos do artigo 106 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, replicado pelo artigo 30 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972; e que os técnicos do INT concluíram, de modo inafastável, que a mera adição de temperos às carnes cruas, por meio da salmoura, não as transforma em outros produtos e não as torna aptas ao consumo.

IV.II.1.2.2 Classificação Fiscal de Mercadorias

A classificação fiscal deve nortear-se, em primeiro lugar, pelas RGI, RGCs e Notas Complementares constante da TEC, conforme previsto no artigo 15 e seguintes do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7212/2010. Para que se realize a correta classificação fiscal dos produtos na NCM, as regras da NESH são adotadas como um balizador, 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.

IV.II.1.2.3 – Carnes “Temperadas”

Visando facilitar a diferenciação entre ambos os produtos, a impugnante apresenta fotos de produtos que fabrica e os classifica na posição 16 da NCM; e a título exemplificativo, fotos de produtos classificados no Capítulo 2, nas posições 02.03 e 02.07 da NCM, com informações sobre os seus ingredientes antes de serem submetidos ao processo de conservação por congelamento, mas já submetidos à salmoura.

Apresenta, também, as informações técnicas principais dos produtos comercializados, as quais 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).

Assim, está convicta de que o fato de serem adicionados temperos às carnes por ela comercializadas não as transforma em outro produto e não é fator determinante para a sua reclassificação fiscal, já que se trata de produtos cárneos, inteiros, cortados ou desossados, não cozidos, congelados e submetidos à salmoura, que não altera a natureza da carne e a mantém crua.

Entende que o seu posicionamento resta esclarecido por laudos técnicos e periciais que traz em anexo, inclusive laudos técnicos atualizados sobre a natureza dos seus produtos e dos respectivos processos produtivos, obtidos pela impugnante diante das recentes autuações fiscais sofridas.

Em especial, cita relatórios do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”) que em 2020 elaborou minuciosa análise sobre 5 (cinco) produtos crus fabricados pela impugnante, a serem adotados pela Administração Pública nos termos de suas competências técnicas (art. 106 da Lei nº 4.502/64 e art. 30 do Decreto nº 70.235/72):

- (i) Relatório Técnico nº 286/20, referente ao Peru Temperado Congelado (Anexo 03 – Documentos Comprobatórios 01 às folhas 1614/1659);
- (ii) Relatório Técnico nº 287/20, referente ao Chester Temperado Congelado (Anexo 04 – Documentos Comprobatórios 02 às folhas 1660/1708);
- (iii) Relatório Técnico nº 288/20, referente ao Frango Inteiro Congelado (Anexo 05 – Documentos Comprobatórios 03 às folhas 1709/1745);

(iv) Relatório Técnico nº 289/20, referente às Coxinhas das Asas de Frango Temperadas Congeladas (Anexo 06 – Documentos Comprobatórios às folhas 1746/1785); e

(v) Relatório Técnico nº 290/20, referente ao Lombo Temperado Congelado (Anexo 07 – Documentos Comprobatórios 05 às folhas 1786/1836).

E para realçar a distinção entre os produtos temperados crus e outros produtos efetivamente preparados/transformados pela impugnante, apresenta, ainda, o Relatório Técnico nº 291/20, referente à Mortadela de Frango (Anexo 08 – Documentos Comprobatórios 06 às folhas 1837/1860).

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 lhes 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 (02.03 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 objeto deste litígio, 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, quanto à 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.

IV.II.1.2.6 – 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, conforme evidenciado pela RGI 2 b), 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.

IV.II.1.2.7 – Posição 1902

IV.II.1.2.8 – Correta Classificação Fiscal do Pão de Queijo

A impugnante afirma que, em que pese ter efetivamente revisitado o seu procedimento quanto ao produto pão de queijo, anteriormente por ela classificado na NCM 19.02, e considerar que assiste razão à Fiscalização quanto ao enquadramento do produto na NCM 1901.20.00, já tendo, inclusive, alterado o seu procedimento, o presente lançamento tributário não deve prevalecer, pois a Lei que garante a alíquota zero para os alimentos previstos na NCM 19.02 também a 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, na posição 19.02 ou nos códigos NCM 1901.20.00 e 1905.90.90.

IV.II.1.2.9 – Correta Classificação Fiscal das Tortas

Segundo a impugnante, classificou as tortas recheadas de carne que comercializa na posição 19.02 (“Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado”).

Entretanto, a Fiscalização discordou, entendendo que deveriam ser classificadas na posição 1905 do Capítulo 19, referente a “Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes”; ou, subsidiariamente, na posição 1602 do Capítulo 16, referente às “Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos”.

A impugnante alega que, considerando que no texto da posição 19.02 não há indicação das tortas recheadas, remete-se 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”; e 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”.

Assim, afirma que, com base na RGI 2 b), 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; e 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), a qual 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.

IV.II.2. Infrações Relacionadas ao Crédito

IV.II.2.1 Créditos Presumidos de Atividades Agroindustriais

IV.II.2.1.1 Créditos Presumidos - Lei 12.058/09

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 industrializaria e venderia produtos classificados nas posições 02.01 e 02.02 da NCM, bem como 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.

Ademais, os autuantes também alegaram que a aquisição de bens com suspensão da incidência das contribuições vedaria a tomada dos créditos presumidos, e que não haveria controle de estoque específico para a destinação dos produtos.

Quanto à tomada de crédito presumido sobre bens adquiridos com suspensão de pagamento das contribuições, a impugnante alega que os artigos 7º e 8º da então vigente IN RFB nº 977/2009 autorizavam expressamente o creditamento. O legislador claramente se refere aos insumos adquiridos por empresa industrial, permitindo que mesmo os produtos adquiridos com tributação diferenciada, neste caso por suspensão, sejam passíveis de creditamento por seu adquirente.

Quanto à alegação do Fisco de que a autuada negociou produtos classificados nos códigos NCM 02.01, 02.02 e 15.02, a impugnante defende que a vedação expressa no parágrafo único do artigo 6º da IN RFB nº 977/2009 diz respeito a produtos específicos, cuja industrialização resulta em produto cuja receita seja suspensa, e a BRF, neste caso, possui “ênfase do adquirente” destas mercadorias, e possui uma vasta gama de produtos adquiridos como insumos que não se encontram nas hipóteses de vedação previstas na legislação.

No que tange à afirmação da Autoridade Fiscal de que a impugnante não poderia ter se aproveitado dos créditos presumidos em decorrência da existência de alíquota zero dessas contribuições, a impugnante declara que fez os ajustes e estornos necessários, corroborados pela própria Autoridade Fiscal, conforme trecho do Relatório Fiscal que transcreve.

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”.

IV.II.2.1.2 Créditos Presumidos – Lei 12.350/10

Segundo a impugnante, 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: (i) 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 (ii) 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, a Autoridade Fiscal teria se equivocado, pois as vedações em questão alcançam apenas alguns produtos adquiridos ou industrializados pela empresa, e não toda gama de produtos. Em relação ao supracitado artigo 5º, a impugnante afirma que tal vedação afeta tão somente as operações praticadas no mercado interno. O crédito presumido pode ser calculado sobre as aquisições vinculadas às exportações que a empresa realiza periodicamente e que não necessariamente são realizadas na mesma competência dos créditos, até porque a legislação não impõe este requisito.

Com relação ao crédito presumido previsto no artigo 6º da IN RFB nº 1.157/2011, ao fazer remissão ao artigo 2º, IV, o dispositivo em questão vedaria o cálculo de crédito presumido apenas sobre operações praticadas no mercado interno decorrentes da venda de produtos classificados nos NCM 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1.

Mas, novamente, a Autoridade administrativa incorre em erro, pois a impugnante aplicou as normas retro mencionadas que determinam as hipóteses de suspensão e incidências de PIS/Cofins em relação as operações de venda. Neste contexto, a impugnante possui condição de adquirente dessas mercadorias para industrialização, as quais resultam produtos diversos, tributados ou não pelo PIS e Cofins.

Uma vez mais, cumpre informar que os ajustes de estorno devidos, apurados pela empresa, foram realizados na sua apuração de crédito e declarados em EFD-Contribuições sob forma de estornos e ajustes.

No mais, reitera o inexistente óbice criado pelas autoridades fiscais, e já mencionado no item anterior: a segregação das aquisições dos animais. A impugnante balizou todo o seu procedimento para tomada e controle de créditos no Parecer realizado por empresa independente especializada, cuja cópia compõe o Anexo 09.

IV.II.2.3 Créditos de Aquisições para Revenda e Insumos Alíquota Zero

Por serem tributadas à alíquota zero, foram glosados os créditos apurados sobre as aquisições dos seguintes itens para revenda, com a respectiva fundamentação:

- queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino (Lei 10.925, art. 1º, inc. XII, com redação dada pela Lei nº 12.655, de 2012);
- óleo de soja classificado na posição 15.07 da Tipi e outros óleos vegetais classificados nas posições 15.08 a 15.14 da Tipi (Lei 10.925, art. 1º, inc. XXIII, incluído pela Lei nº 12.839, de 2013);
- margarina classificada no código 1517.10.00 da Tipi (Lei 10.925, art. 1º, inc. XXV, incluído pela Lei nº 12.839, de 2013).

Segundo a impugnante, por definição legal, a tributação com alíquota zero não significa não incidência ou isenção das contribuições. Em outras palavras, os produtos foram tributados. Independentemente da destinação destas mercadorias adquiridas e tributadas à alíquota zero, sem ônus financeiro, pelo princípio da regra matriz de incidência tributária tais aquisições sofreram a incidência das contribuições e, desta forma, geram direito ao creditamento nas operações.

A impugnante afirma que em consulta, por amostragem, do arquivo EFD-Contribuições do período de novembro de 2015, especificamente no bloco C-180 – Consolidação de Notas fiscais, no item com o código da mercadoria “406791 - Descrição PRATO FATIADO INSTITUCIONAL”, identificou que este produto possui saída para revenda com a devida tributação do PIS e da Cofins (Lei 10.925, art. 1º, inc. XII).

Destarte, solicita o cancelamento das glosas, uma vez que não ocorreu averiguação do movimento de registro de saídas dos produtos mencionados, a fim de comprovar que houve tributação nas saídas, bem como também os insumos foram “tributados” na entrada, mesmo que por alíquota igual a zero.

O mesmo se alega em relação ao insumo “açúcar”, que faz parte do processo produtivo da impugnante, compondo um produto com saída tributada pelo PIS/Cofins, restando o direito ao seu creditamento para que não gere um descompasso tributário.

Em seguida, defende-se da acusação de que teria classificado o açúcar incorretamente no código NCM 1701.13.00 (açúcar de cana mencionado na Nota 2 de subposição), passível de creditamento, quando o procedimento correto seria manter o NCM informado nas notas fiscais, NCMs 1701.14.00 (outros açúcares de cana) ou 1701.99.00 (outros açúcares de cana ou de beterraba e sacarose quimicamente pura, no estado sólido), os quais impossibilitam o creditamento do PIS e da Cofins.

A impugnante alega que a reclassificação do açúcar para o NCM 17.01.1300 teve como pressuposto a característica e a especificidade do item mencionado nas notas fiscais do fornecedor, pois nelas é apresentado um código NCM genérico (1701.14.00 e 1701.99.00), tratado como “outros açúcares”, sem que haja um descritivo claro e definitivo para o açúcar refinado.

Quanto à aquisição de leite cru fornecido por pessoa física, a glosa de créditos de PIS e Cofins está fundamentada no art. 8º, §3º, inciso V, da Lei nº 10.925/2004, mas para fins de direito ao creditamento o enquadramento correto está previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, relacionado ao crédito presumido.

IV.II.2.3.4 Créditos Não Permitidos de Serviços

Os serviços utilizados pela contribuinte, tais como ferramentaria, frete distribuição, coleta, vigilância, transportes e demais relacionados no Relatório Fiscal do Auto de Infração, são essenciais e relevantes para a atividade da empresa em todas as fases da produção.

Como se vê, os Autos de Infração contrariam o entendimento assentado em sede do regime de recursos repetitivos do STJ, na medida em que prescreve entendimento restritivo ao conceito de insumo, que se revela ilegal.

IV.II.2.3.4.1 – Da Glosa do Serviço de Cross Docking

Esse serviço é imprescindível, essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela impugnante, e compreende o transbordo da carga de grandes caminhões para caminhões menores que fazem a entrega dos produtos, mantendo a refrigeração e a qualidade.

IV.II.2.3.4.2 – Da Glosa de Serviço de Locação de Uniformes

Esses serviços foram glosados no Relatório Fiscal sob a alegação de que inexistente base legal para permitir o creditamento. Mais uma vez o cerne da questão é o conceito de insumos e o entendimento restritivo utilizado pela fiscalização.

A contribuinte atua no ramo alimentício, e assim os uniformes e demais materiais utilizados pelos funcionários são inequivocamente essenciais, relevantes e imprescindíveis no seu processo produtivo. É fato que a higiene e limpeza na indústria alimentícia é essencial para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Aplicando-se o teste de subtração, é fácil identificar que a eliminação do serviço implica na impossibilidade da realização de sua atividade empresarial ou, pelo menos, causa perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil, restando comprovada a imprescindibilidade e a essencialidade do serviço.

IV.II.2.3.4.3 – Da Glosa do Serviço de Locação de Veículos

Ao defender-se da glosa dos créditos apurados sobre o serviço de locação de veículos, especialmente de empilhadeiras, a impugnante alega que os autuantes adotaram o simples, ultrapassado e restritivo argumento de que tal serviço não atende ao conceito de insumo.

IV.II.2.3.5 – Créditos Extemporâneos

Segundo a impugnante, o creditamento extemporâneo é muito comum quando se trata de empresa de grande porte e com complexo e variado processo produtivo, pois é praticamente impossível rastrear mensalmente a quantidade de insumos,

bens e serviços adquiridos para a fabricação dos produtos, bem como variados itens, nomenclaturas e prestadores de serviços a quem a impugnante teria direito ao crédito.

Desta forma, identificou aquisições e serviços que dão direito ao crédito extemporâneo, correspondentes ao período de 2010 a 2015, e aproveitou tais valores, declarando-os na EFD-Contribuições do 4º trim/2015. Tal procedimento não onera ou prejudica o Fisco, pois são créditos escriturais sem direito a atualização financeira.

A fim de atestar que tais valores não foram aproveitados na apuração da data de entrada/compra, a impugnante contratou uma empresa especializada para validar os arquivos da EFD-Contribuições, em confronto com as planilhas de composição do crédito, de modo que se comprove que não houve tomada de créditos em duplicidade, bem como também verificar os dados constantes nas planilhas disponibilizadas ao Fisco (Anexo 10).

A alegação dos fiscais sobre a impossibilidade de validar as notas fiscais não deve prosperar, pois as principais e necessárias informações sobre a origem dos créditos e seu respectivo documento foi indicado. Como exemplo, a alegação de CNPJ do fornecedor, bastava solicitar o relatório do código de fornecedores que seria visivelmente possível validar cada documento, bem como atentar-se que para determinado período a indicação do nº da chave eletrônica da nota fiscal de aquisição não era obrigatória, bem como inexistente no caso de serviços.

A impugnante afirma que as autoridades fiscais questionaram a descrição genérica “maravalha”, bem como o mesmo nome “maravalha” aparecer na razão social do fornecedor, mas por se tratar de um produto cuja origem é de resíduos de madeira, não é incomum a utilização do nome como razão social comercial, conforme exemplo que menciona e demonstrativo com uma amostragem das checagens realizadas com relação ao crédito extemporâneo – Maravalhas. (Doc_Comprobatorio –arquivo em excel - Check_Parcial_Descrição Maravalha 2015 – arquivo não paginável).

Algumas glosas vinculadas ao direito ao crédito, tais como crédito presumido, alíquota zero, serviços de EPIs, estornos, entre outros tipos de créditos, já foram tratados e explorados em defesa de itens específicos.

IV.II. 2.3.5.1. Da impossibilidade de Crédito Presumido sobre Aquisições para Revenda

No que tange ao crédito presumido sobre aquisições para revenda, a impugnante esclarece que apresentou espontaneamente a composição dos valores dos estornos complementares e que, de boa-fé, gostaria de aproveitar o procedimento de fiscalização para corrigir as informações dos períodos anteriores ao período fiscalizado.

Diferentemente do entendimento da fiscalização, as correções propostas não tinham intuito somente de aumentar os créditos, muito pelo contrário, já que se

tratavam de complementos de estornos, os quais foram apurados em procedimentos internos de revisão e de acordo com a legislação vigente a cada produto. A empresa tem ciência dos procedimentos de fiscalização ao qual se submeteu, além dos processos administrativos dos quais aguarda o deslinde, e termina por informar que a proposta de correção teve como único intuito buscar a verdade material.

IV.II.2.3.5.2. Da Possibilidade do Creditamento Extemporâneo sem a Retificação dos Dacon e EFD-Contribuições

Ainda sobre o direito ao creditamento extemporâneo, rechaça a motivação apresentada pelas autoridades fiscais para não reconhecimento dos créditos, amparada na determinação de necessidade de retificação dos Dacon e EFD dos respectivos períodos de apuração, pois inexistente norma legal que imponha essa retificação para inclusão de créditos fora dos períodos de apuração a que se refiram.

Afirma que, desde que a operação anterior esteja contemplada legalmente com possibilidade de crédito e seja tempestivo o registro, o direito ao crédito deve ser assegurado, independentemente de qualquer retificação de obrigações acessórias dos períodos relacionados com o crédito extemporâneo.

IV.II.2.3.5.3. Da Glosa ao Direito de Créditos Extemporâneos

Segundo a impugnante, nenhum creditamento foi aproveitado sem amparo legal e complementado por uma opinião externa:

- Vacinas e Medicamentos – o regime de tributação monofásico das vacinas gera direito ao crédito, quando utilizadas como insumo do processo produtivo, conforme parecer de auditoria independente que corrobora o seu entendimento (Anexo 11). Mesmo que a operação anterior esteja enquadrada no monofásico, não seria coerente e nem razoável a BRF adquirir o produto para uso próprio, que não tem fins de revenda, sem poder tomar o devido crédito, já que será integrado ao custo do produto.

- Equipamentos de EPIs e serviços de EPIs – neste item estão incluídos o próprio uniforme, equipamentos de proteção individual, administração dos vestiários, serviços de lavanderia, conserto de uniformes, entre outros, todos vinculados à atividade da empresa, setor alimentício, o qual tem regras específicas e obrigatórias pela Anvisa. Para comprovação do direito a este crédito, contratou uma empresa para análise específica dos itens, bem como interpretação das normas (Anexo 12).

- Reforma de pallets – trata-se de serviço intrinsecamente ligado ao processo produtivo da BRF, já que são destinados a suportar grandes e diárias movimentações de carga. Neste particular, também solicitou um relatório elaborado por auditoria independente para que fosse realizado o estudo e viabilidade, dentro das normas, do direito ao crédito (Anexo 12).

- Maravalhas – material essencial na produção da BRF, utilizado nas camas do aviário, contribuindo para a criação e perda dos animais, conforme estudo dedicado por auditoria independente para análise do direito ao crédito (Anexo 12).

IV.II.2.3.5 – Créditos de Fretes

A impugnante alega que, mesmo para os produtos transportados sujeitos à alíquota zero ou suspensão das contribuições, tem direito à tomada de créditos, pois não há uma vinculação entre os créditos admissíveis referentes aos fretes e aqueles que tratam dos produtos transportados. Mesmo os produtos que possuem tributação diferenciada, os fretes relativos a essas aquisições possuem incidência de PIS e Cofins e, portanto, permitem o direito ao crédito das contribuições.

Conclui que os fretes contratados e os produtos transportados não guardam nenhum vínculo para fins de possibilidade de créditos, e não há qualquer menção a esse fato nas leis que permeiam os tributos.

A impugnante também contesta a glosa de fretes contratados após o desembaraço aduaneiro, para transporte de bens importados até os seus estabelecimentos, alegando que são efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no país.

IV.II.3 Infrações Relacionadas à EFD-Contribuições

No que tange à multa regulamentar lavrada, a impugnante afirma que no presente caso não se verificam os pressupostos da materialidade de aplicação da multa, vez que a maneira como formalizado o creditamento extemporâneo não caracterizou o tipo apto à subsunção de incidência da penalidade. Em verdade, os créditos aproveitados extemporaneamente decorreram de revisão de apurações anteriormente formalizadas, pelo que, não há sequer que se falar em equívoco de lançamento, mas sim, da própria interpretação das normas de prescrição da tributação adotada pela impugnante.

Aduz que a Autoridade Fiscal fundamentou-se em equivocada interpretação do Parecer Normativo RFB nº 03/2013, pois é conclusão da própria RFB de que, quer o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quer os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.212/1991, possuem como materialidade somente nos casos em que o contribuinte deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Não sendo este o caso verificado nos presentes autos, impõe-se que seja cancelado o lançamento da multa regulamentar.

IV.II.3.1 – Multa de Ofício e Multa Regulamentar. Da Ilegalidade na Aplicação Concomitante

Em havendo lançamento de obrigações principais com as respectivas autuações de multas de ofício, haverá excesso na aplicação da norma sancionatória se também lançada a multa isolada relativa à obrigação acessória correlata, posto

que sobre o mesmo fato jurídico tributário recaem, arbitrariamente, duas modalidades punitivas.

Assim, a impugnante requer o cancelamento da multa regulamentar, também em caráter subsidiário, vez que lançadas as multas de ofícios relativas ao inadimplemento de obrigação principal, configurando a duplicidade de penalidade.

V. – Das Diligências

Na eventualidade de serem considerados insuficientes os diversos elementos de provas colacionados, a impugnante requer que seja determinada a realização de diligências para a comprovação de suas alegações, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, formulando os quesitos para fins de realização de diligência.

VI - Dos Pedidos

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: 31/10/2015 a 31/12/2015

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: 31/10/2015 a 31/12/2015

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: 31/10/2015 a 31/12/2015

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: 31/10/2015 a 31/12/2015

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. Exceção-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, sendo irrelevante, no caso desta contribuição, a efetiva disponibilidade de tal valor.

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 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.

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

Somente gera direito ao crédito em relação à Cofins apurada por ocasião da saída da mercadoria a devolução de venda tributada no mercado interno.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2015 a 31/12/2015

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. 2126-2318, por meio do qual, repisa os supracitados argumentos apresentados na impugnação.

Preliminarmente, pleiteia a reunião, para fins de julgamento em conjunto, dos processos administrativos 11516.723333/2019-35, 11516.720616/2020-69 e 13369.722252/2020-18, a fim de evitar decisões conflitantes.

Ulteriormente, aduz que não houve, por parte da Fiscalização, esforço em verificar a ocorrência do fato gerador e em determinar a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do CTN.

Sustenta que a Fiscalização apenas desconsiderou a classificação fiscal realizada pela recorrente com base em meras presunções, sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto, bem como que não foi feita a reclassificação dos produtos, atribuindo-se à recorrente o ônus probatório que incumbe à Fiscalização.

Assevera que a Fiscalização deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, tendo-se limitado a indicar os textos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (“NESH”) que, supostamente, dariam guarida à desclassificação realizada.

Afirma a recorrente que o acórdão recorrido é nulo, devendo ser reformado, em razão da superficialidade na análise dos argumentos e comprovações trazidos por meio da impugnação, em violação ao princípio da verdade material.

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

- (i) créditos presumidos dispostos na Lei 12.058/2009 e créditos presumidos dispostos na Lei 12.350/2010;
- (ii) créditos relativos a bens adquiridos para revenda sujeitos à alíquota zero, relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e à aquisição de leite cru de pessoa física;
- (iii) créditos relativos às aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo: ferramentaria, frete distribuição, coleta, vigilância, transportes e demais relacionados ao Relatório fiscal às fls. 1.194/1.195, serviços de *cross docking*, locação de uniformes e locação de veículos;

- (iv) créditos relativos a fretes;
- (v) créditos sobre fretes após desembarço aduaneiro para transporte de produtos com alíquota zero, suspensão das contribuições ou cujos créditos não foram admitidos; e
- (vi) créditos extemporâneos.

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).

Contesta a exigência das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas financeiras de variações monetárias ativas de depósitos judiciais ou extrajudiciais, sustenta que os juros incidentes sobre depósitos judiciais de qualquer natureza não constituem receita nova, de sorte que o reconhecimento do ativo não altera a circunstância de que a disponibilidade jurídica sobre a respectiva receita somente ocorre no momento em que o valor dos juros em comento se torna líquido e certo, o que, em casos como o presente, ocorrerá somente ao final do litígio.

Defende a não aplicação da multa regulamentar, uma vez que o creditamento extemporâneo não caracterizou o tipo apto à subsunção de incidência da penalidade, na medida em que os créditos aproveitados extemporaneamente decorreram de revisão de apurações anteriormente formalizadas; bem como que cabe o cancelamento da multa regulamentar, porque lançada a multa de ofício relativa ao inadimplemento da obrigação principal, configurando a duplicidade de penalidade.

Por fim, destaca que as situações elencadas no acórdão recorrido demonstram o quanto peculiar é a atividade desenvolvida por ela, demandando análise detalhada do seu processo produtivo, para atestar quais os insumos relevantes e essenciais ao exercício de seu objeto social, e, por isso mesmo, requer a realização de diligência para a comprovação de suas alegações.

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.

Preliminares – reunião de processos para julgamento em conjunto e nulidade do auto de infração e do acórdão recorrido

Preliminarmente, a recorrente pleiteia a reunião, para fins de julgamento em conjunto, dos processos administrativos 11516.723333/2019-35, 11516.720616/2020-69 e 13369.722252/2020-18, a fim de evitar decisões conflitantes.

Os processos administrativos em questão se referem a autos de infração lavrados para exigência da contribuição ao PIS e da Cofins concernentes a trimestres distintos. Não há norma que imponha o julgamento em conjunto desses processos, razão pela qual indefiro o pleito da recorrente. Ademais, há recurso previsto no regimento interno deste Conselho para casos de decisões distintas, proferidas por Turmas Ordinárias, acerca de uma mesma matéria.

A recorrente aduz que não houve, por parte da Fiscalização, esforço em verificar a ocorrência do fato gerador e em determinar a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do CTN.

Sustenta que a Fiscalização apenas desconsiderou a classificação fiscal realizada pela recorrente com base em meras presunções, sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto, bem como que não foi feita a reclassificação dos produtos, atribuindo-se à recorrente o ônus probatório que incumbe à Fiscalização.

Assevera que a Fiscalização deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, tendo-se limitado a indicar os textos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (“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 atuante comprovar a irregularidade, de forma fundamentada, como ocorreu no caso sob análise.

Não há nenhum vício 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)

Afirma a recorrente que o acórdão recorrido é nulo, devendo ser reformado, em razão da superficialidade na análise dos argumentos e comprovações trazidos por meio da impugnação, em violação ao princípio da verdade material.

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 concernentes à reunião de processos, à nulidade dos autos de infração e à nulidade do acórdão recorrido.

Créditos Presumidos dispostos na Lei 12.058/2009

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 à 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 adquiriu 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 n o 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 n o 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2 o da Lei n o 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 - **carne 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. 1137, 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. 1137):

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 4º 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 adquiriu bovinos vivos e não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009. (...)

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

Créditos Presumidos da Lei 12.350/2010

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. 1151):

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\$ 27.246.498,91 em outubro, R\$ 32.020.366,23 em novembro e R\$ 36.868.328,31 em dezembro. O arquivo não paginável VENDA DE BENS VEDAÇÃO PRESUMIDO, anexado pelo **Termo de Anexação de Arquivo Não paginável de folha 1092**, 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 “os artigos 7º e 8º, da então vigente Instrução Normativa nº 977/2009, autorizavam expressamente a tomada de crédito presumido sobre bens adquiridos com suspensão de pagamento das contribuições”, bem como que “Há de se considerar que o legislador claramente se refere aos insumos adquiridos por empresa industrial, permitindo que mesmo os produtos adquiridos com tributação diferenciada, neste caso por suspensão, sejam passíveis de creditamento por seu adquirente”.

Sem razão a recorrente. 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 1093, conforme item **IV.III.1.5 Consolidação dos ajustes de Redução** 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. 1128-1157.

Glosa de crédito relativo a bem adquirido para revenda sujeito à alíquota zero, crédito relativo à aquisição de insumo sujeito à alíquota zero e crédito relativo à aquisição de leite cru de pessoa física

A recorrente aduz que independente da destinação das mercadorias adquiridas e tributadas a alíquota zero, pelo princípio da regra matriz de incidência tributária, tais aquisições sofreram a incidência e logo geram direito ao creditamento nas operações.

Assevera que o produto queijo prato teve a saída para revenda tributada e, por isso mesmo, tem direito ao crédito referente à aquisição desse produto.

Quanto à aquisição de açúcar, assinala que “é um insumo que faz parte do seu processo produtivo, e, dessa forma, considerando que, “no processo produtivo final estará compondo um produto com saída tributada pelo PIS e COFINS, resta o direito ao seu creditamento, para que não gere um descompasso tributário”.

Quanto à aquisição de leite cru fornecido por pessoa física, a recorrente afirma que o argumento utilizado pela Fiscalização “está relacionado a Lei 10.925, art. 8º, §3º, inc. V e o valores glosados foram informados na planilha GLOSAS 04-trim 2015”, mas para fins de direito ao creditamento, o enquadramento correto está previsto no art. 8º da lei 10.925 de julho de 2004, relacionado ao crédito presumido.

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.

No que diz respeito à alegação no sentido de que o produto queijo prato teve a saída para revenda tributada, cumpre assinalar que a eventual revenda tributada, de forma equivocada, de produto adquirido, sujeito à alíquota zero, não permite a tomada de crédito na sua aquisição.

Quanto à aquisição de leite cru de pessoa física, correta a fundamentação e o procedimento levado a efeito pelas autoridades fiscais, conforme consignado no Relatório Fiscal:

Ainda, em relação ao leite cru adquirido de pessoa física, a contribuinte apurou créditos de 0,99% de PIS e 4,56% de Cofins. Ocorre que neste trimestre entraram em vigor as alterações introduzidas pela Lei nº 13.137, de 19/06/2015, na Lei nº 10.925/2004 (alterações transcritas abaixo), excepcionando o leite in natura do inciso I do § 3º e criando o inciso V do mesmo parágrafo para tratar o caso. Informa-se que a BRF SA não era habilitada no programa instituído pelo art. 9º -A da mesma lei, fazendo jus apenas a 20% da alíquota do caput art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sendo glosada a diferença.

Portanto, mantenho as glosas em apreço.

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 SEGUINTE 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 aceitação 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 determinado 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 determinado 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 nutrimentos 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 ferramentaria, frete distribuição, coleta, vigilância, transportes e demais relacionados

Considerando que as autoridades fiscais efetuaram glosas de créditos das contribuições em comento em razão dos produtos adquiridos ou dos serviços contratados pela recorrente não caracterizarem insumos, consoante fundamentação consignada no Relatório Fiscal das autuações, **cabe à recorrente, por meio da impugnação e, se for o caso, do recurso voluntário, evidenciar a essencialidade e relevância de cada produto adquirido e de cada serviço contratado, com vistas a comprovar a legitimidade do insumo utilizado em seu processo produtivo.**

Assim sendo, afirmações genéricas no sentido de que determinados produtos ou serviços são essenciais e relevantes ao processo produtivo, sem demonstração da essencialidade e relevância, são insuficientes para reversão de glosas de créditos efetuadas pelas autoridades fiscais.

Na peça recursal a recorrente assevera que “Os serviços utilizados pela Contribuinte tais como: ferramentaria, frete distribuição, coleta, vigilância, transportes e demais relacionados ao Relatório fiscal às fls. 1.194/1.195, do Auto de Infração, são essenciais e relevantes para a atividade da empresa em todas as fases da produção”.

Trata-se de uma afirmação genérica, sem comprovação da essencialidade ou relevância dos mencionados produtos ou serviços em seu processo produtivo.

Tratando-se de direito creditório, cabe à recorrente evidenciar a legitimidade do crédito por ela aproveitado, vale dizer, cabe a ela evidenciar que caracterizam insumos.

Logo, mantenho as glosas.

Glosa referente a serviço de *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. 1195 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 locação de uniformes

As autoridades fiscais efetuaram glosas referentes à **locação de uniformes** em razão da falta de base legal para permitir o creditamento, já que creditamento sobre aluguéis

somente é permitido em relação a *“aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”*, conforme inc. IV do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme a fundamentação constante do Relatório Fiscal, a seguir transcrita:

Também foram glosadas as locações de uniformes. Conforme os itens 4.2.7 e 4.6.3 da Resolução RDC nº 216, da ANVISA (fl. 323), em relação aos uniformes dos “funcionários responsáveis pela atividade de higienização das instalações sanitárias” e, respectivamente, dos manipuladores de alimentos que “devem ter asseio pessoal, apresentando-se com uniformes compatíveis à atividade, conservados e limpos”, que também “devem ser trocados, no mínimo, diariamente e usados exclusivamente nas dependências internas do estabelecimento”. Desta forma, perfeitamente justificado, por exigência da legislação específica, o creditamento quanto à aquisição de uniformes destes funcionários e às operações necessárias para sua higienização. **Por outro lado, quanto às locações de uniformes, não há base legal para permitir o creditamento, tendo em vista que creditamento sobre aluguéis somente é permitido em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”, conforme inc. IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.**

Considerando a fundamentação apresentada pelas autoridades fiscais acima reproduzida, infere-se que a locação dos uniformes foi realizada para os trabalhadores manipuladores de alimentos, bem como que os créditos foram glosados porque, segundo as autoridades fiscais, não há base legal para permitir o creditamento.

Na peça recursal, a recorrente sustenta que atua no ramo alimentício e, dessa forma, os uniformes são essenciais, relevantes e imprescindíveis no seu processo produtivo, e destaca que a higiene e limpeza na indústria alimentícia é essencial para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

Com efeito, os trabalhadores que manipulam alimentos devem se apresentar com uniformes compatíveis à atividade, conservados, limpos, trocados diariamente e usados exclusivamente nas dependências internas do estabelecimento, conforme disposto na Resolução Anvisa nº 216/2004.

Nesse caso, com base no artigo 3º, inciso II, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, entendo que a locação de uniforme em apreço se caracteriza insumo, uma vez que se trata de contratação de um serviço essencial e relevante para a consecução das atividades de manipulação de alimentos, vale dizer, serviço consistente na disponibilização de uniformes para utilização por trabalhadores que atuam na linha de produção de alimentos, conforme exigido pela supracitada resolução da Anvisa.

Há precedentes deste Conselho, conforme a seguir relacionados com a transcrição parcial das ementas:

Acórdão nº 3301-005.132 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 25 de setembro de 2018 - Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

INDUMENTÁRIA. LOCAÇÃO DE UNIFORMES. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.

A indumentária na indústria de processamento de alimentos por ser necessária e essencial à atividade produtiva, bem como, pela exigência dos órgãos reguladores, insere-se no conceito de insumo nas contribuições PIS/PASEP e COFINS.

Acórdão nº 3301-003.936 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 26 de julho de 2017 – Relator Valcir Gassen

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

INDUMENTÁRIA. LOCAÇÃO DE UNIFORMES. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.

A indumentária na indústria de processamento de alimentos por ser necessária e essencial à atividade produtiva, bem como, pela exigência dos órgãos reguladores, insere-se no conceito de insumo nas contribuições PIS/PASEP e COFINS

Logo, revento as glosas referentes à locação de uniformes.

Glosas referentes a locações de veículos

As autoridades fiscais efetuaram glosas de créditos referentes a locações de veículos, em especial empilhadeiras, nos termos da Solução de Consulta Cosit 355, de 13 de julho de 2017, publicada no DOU de 18/07/2017. Segundo tal solução de consulta, “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”.

Conforme consta da planilha denominada “GLOSAS 04 trim 2015”, aba “Locação de Veículos”, juntada à fl. 1091, a autoridade fiscal glosou créditos das contribuições em comento referentes à contratação dos **seguintes serviços**:

- *SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;*
- *SERVICO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICASE1;*
- *SERVICO ALUGUEL MUNCK 20T;*
- *SERVICO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA;*
- *SERVICO ALUGUEL VEICULO CARGA;*
- *SERVICO DE ALUGUEL TRATOR CALDEIRA;*

- *SERVICO LOCACAO DE EMPILHADEIRA;*
- *SERVICO LOCACAO DE RETRO ESCAVADEIRA.*

Na peça recursal, a recorrente sustenta que o serviço de locação de veículos, notadamente de empilhadeiras, foi objeto de glosa pela autoridade fiscal porque não atende ao conceito de insumo, que a utilização de empilhadeiras é imprescindível para seu processo produtivo, bem como que seria impossível desenvolver sua atividade econômica, sem que o deslocamento de matéria prima e demais insumos entre as fases do processo de produtivo.

Conforme visto, no presente tópico não se discute se os serviços contratados (locações) caracterizam ou não insumos, e sim se é possível o aproveitamento de crédito das contribuições, com base no art. 3º, IV, da Lei 10.833/03 e no art. 3º, IV, da Lei 10.637/02.

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 **empilhadeira, caminhão Munck, transpaleteira, veículo carga, trator caldeira e retroescavadeira** são utilizados nas atividades da empresa.

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 **empilhadeira, caminhão Munck, transpaleteira, veículo carga, trator caldeira e retroescavadeira** 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, **reverso as glosas** concernentes à contratação de:

- *SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;*
- *SERVICO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICASE1;*
- *SERVICO ALUGUEL MUNCK 20T;*
- *SERVICO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA;*
- *SERVICO ALUGUEL VEICULO CARGA;*
- *SERVICO DE ALUGUEL TRATOR CALDEIRA;*
- *SERVICO LOCACAO DE EMPILHADEIRA;*
- *SERVICO LOCACAO DE RETRO ESCAVADEIRA.*

Glosas de créditos referentes a fretes relativos às NBC 1 e 2 e glosas de créditos sobre fretes após desembarço 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. 1090, denominada **GLOSA DE FRETES 04-trim 2015** (notadamente **carne, açúcar e milho**) 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 04-trim 2015**, aba “**Fretes de NF emitidas BRF**” 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 desembarço 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 desembarço** 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 cré. 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 cré. 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 os fretes contratados e os produtos transportados não guardam nenhum vínculo para fins de possibilidade de créditos e não há qualquer menção desse fato nas leis que permeiam os tributos, quais sejam as Leis 10.637/02 e 10.833/2003, bem como que os gastos realizados para aquisição de insumos importados, no que diz respeito aos transportes da autoridade alfandegária até os estabelecimentos da empresa são efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no país.

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

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-oneração 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.**

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

As autoridades fiscais aduziram que foram encontrados valores significativos de créditos extemporâneos incluídos nos **ajustes positivos de crédito** na **EFD-Contribuições**, classificados como *Ajuste Oriundo de Outras Situações* e *Ajuste ref. créditos extemporâneos*:

PIS

Tipo de Crédito => Mês	10/2015	11/2015	12/2015
101	2.739.925,72	1.092.696,83	1.157.289,81
106			1.366.946,91
201	2.193.733,98	1.198.889,08	1.261.440,33
206			1.489.965,57
301	2.536.783,78	980.779,36	945.813,06
306			1.117.158,58
Total	7.470.443,48	3.272.365,27	7.338.614,26

COFINS

Tipo de Crédito => Mês	10/2015	11/2015	12/2015
101	12.620.263,95	5.033.027,82	5.330.546,98
106			6.296.240,33
201	10.104.471,67	5.522.155,77	5.810.270,60
206			6.862.871,70
301	11.684.579,83	4.517.529,17	4.356.472,26
306			5.145.700,14
Total	34.409.315,45	15.072.712,76	33.802.102,01

Asseveraram ainda que “os créditos ordinários equivalentes à base de cálculo de R\$ **452.754.150,30** em outubro, R\$ **198.325.167,88** em novembro e R\$ **203.911.709,09** em dezembro e os créditos presumidos equivalentes à base de cálculo de R\$ **401.421.319,19** em dezembro, foram informados sem registro de nenhuma nota fiscal na EFD-Contribuições. Resumindo, R\$ **1.256.412.346,46** em base de cálculo foram informadas em 6 linhas de ajustes, deixando de informar as milhares de operações supostamente com direito a crédito”.

As autoridades fiscais, no curso do procedimento de fiscalização, requereram 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.

Conforme informado pela recorrente, os créditos extemporâneos se referem à aquisição de vacinas, de medicamentos, serviços referentes a EPI's, reforma de pallets, aquisição de maravalhas, de EPI's, acréscimos de lançamentos manuais, apropriação de crédito referente estorno em duplicidade sobre insumos agropecuários, aquisição de combustíveis, lubrificantes, desinfetantes e de produtos de limpeza.

Parte do crédito informado pela recorrente como extemporâneo, abaixo discriminado, foi aceita pelas autoridades fiscais porque se trata de crédito referente a aquisições efetuadas no próprio período:

Mês	Arquivo/planilha com a descrição do crédito	PIS	COFINS
11/2015	11 2015 EXT DIVERSOS CONTÁBIL.xlsx, planilha 10 11 2015 Serviço Limpeza Hig (fl. 261)	19.585,77	90.213,26
12/2015	12 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx, planilha 24, (fl. 259)	84.420,50	388.845,95

Durante o curso do procedimento de fiscalização, as autoridades fiscais requereram documentos com vistas a verificar a legitimidade dos 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. 1161 e seguintes), 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:

*O arquivo não paginável de folhas 260, denominado 10 2015 CREDITO EXT, contém 4 arquivos Excel, formato .xlsx, 10 2015 EXT EPI.xlsx, 10 2015 EXT INSUMO MARAVALHA.xlsx e 10 2015 EXT PALLETS.xlsx, que discriminam os créditos extemporâneos de outubro, sem, contudo, conseguir identificá-los univocamente, porque não **contêm o CNPJ do fornecedor**, a chave da nota fiscal eletrônica e nem sequer sua data de emissão, sendo bastante improvável a localização de todas as notas fiscais no SPED - Notas Fiscais Eletrônicas. Há também o arquivo 10 2015 INSUMO EPI SERVIÇOS.xlsx, que discrimina serviços, onde consta o campo NºIdFiscal-1 que parece o CNPJ do fornecedor, mas não contém a data de emissão da nota e nem o item correspondente.*

A planilha 21 do arquivo 10 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx, que deveria conter as informações a respeito de medicamentos e vacinas também não contém o CNPJ do fornecedor nem a data de emissão da nota, a chave da nota fiscal eletrônica ou o número do item. (...)

Considerando que não foi informada a data de emissão, o CNPJ do emitente, a chave da nota fiscal eletrônica e nem o item da nota fiscal, foi constatada a impossibilidade de garantir que tais notas fiscais já não tivessem sido objeto de pedidos anteriores de crédito nos períodos pretensamente da ocorrência das transações. Tentativas de localização das notas fiscais com as informações fornecidas foram incapazes de localizá-las pela falta de informações relevantes. (...)

Desta forma, foi a contribuinte intimada pelo TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 002/2020 (fls. 422 e seguintes), TDPF 09.2.01.00-2020-00081-1, a fornecer todos os dados que possibilitem identificar univocamente as notas fiscais em tela: (...)

A contribuinte respondeu em 10/06/2020, informando (fl. 435 e seguintes, arquivos sem chave da nota fiscal eletrônica nas folhas 482, 483 e 484): (...)

*Com relação ao mês de outubro, foram informadas a data de emissão e o CNPJ do fornecedor em relação a **10 2015 Extemporaneo Reforma de Palletes.xlsx**, **10 2015 Insumos Servicos relacionados aos EPis.xlsb** (fl. 487), que contém informações sobre o dia da emissão e CNPJ do emitente dos documentos fiscais apresentados no arquivo **10 2015 INSUMO EPI SERVIÇOS.xlsx** (fl. 260).*

*Com relação ao mês de novembro, foram informados o CNPJ do fornecedor, mas **NÃO** a data de emissão em relação a **11 2015 EXT SERVICOS LIMPEZA E***

HIGIENIZACAO.xlsx. O arquivo **11 2015 Extemporaneos Diversos contabil mes referente Servicos.xlsb** contém diversas datas de emissão e CNPJ dos fornecedores de **Serviço reforma Paletts, Serviço Limpeza Higienização e Serviço lavanderia EPIS**. O arquivo **11 2015 Extemporaneos Servicos de Limpeza e Higienizacao.xlsb** contém listagem de notas fiscais com data de emissão e CNPJ do fornecedor.

Com relação ao mês de dezembro, não foram informados data de emissão ou CNPJ de quaisquer fornecedores.

O prazo solicitado para apresentação dos arquivos pela contribuinte (20 dias adicionais, folha 436) foi concedido.

Em 30/06/2020 (fl. 491), 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.” Estão anexados nas folhas 497 e 498 arquivos não pagináveis 10 2015, contendo os arquivos **10 2015 Extemporaneo EPIS.xlsb** e **10 2015 Extemporaneo Maravalha.xlsb**, e 11 2015, contendo os arquivos **11 2015 Extemporaneo Produtos Quimicos.xlsb** e **11 2015 Extemporaneos Diversos.xlsb**.

No caso do arquivo 10 2015 Extemporaneo Maravalha.xlsb foram localizados diversos registros consolidados contendo informações semelhantes às contidas em notas fiscais, levando-se em conta a descrição genérica “maravalha” e o fornecedor. Não é possível garantir que os documentos em tela não tenham sido repetidos em relação a informações na EFD-Contribuições dos períodos anteriores porque as informações em tela constam de registros consolidados C190 contendo diversas notas fiscais, mas não sendo identificadas quais foram somadas para a obtenção do valor informado.

Com relação às notas fiscais onde houve informação da chave, estas são localizadas se pesquisada somente a chave, mas o item informado ou não existe ou se refere a bem muito diferente do descrito no arquivo, também não coincidindo os valores. Pior, na grande parte dos casos, a descrição apresentada não consta em nenhum dos itens da nota fiscal encontrada. Assim, análise automatizada simples não permite confirmar que os arquivos informados representam aquisições dos bens listados, muito menos que poderiam ter direito a crédito se tivessem sido informados mediante retificação das EFD-Contribuições correspondentes. (...)

Portanto, as glosas dos créditos foram efetuadas, inicialmente, em razão da impossibilidade de confirmação dos créditos aproveitados pela recorrente, diante da ausência de informações a respeito dos documentos fiscais que comprovam as aquisições.

O alegado laudo apresentado pela recorrente, não supre as inúmeras inconsistências constatadas pela Fiscalização. Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido (fls. 2087 e seguintes):

O Laudo Técnico anexado pela impugnante foi elaborado em 16 de novembro de 2020, posteriormente à ciência dos Autos de Infração, “com a análise do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, de forma extemporânea, compreendido por: (...)

*De pronto, **salta aos olhos que afirmar-se** “que não há evidências de utilização dos créditos em duplicidade” é diferente de afirmar-se que “os créditos não foram utilizados em duplicidade”.*

*Quando constatada a existência de créditos não aproveitados nos períodos correspondentes, a autuada não retificava as EFD-Contribuições relativas a esses períodos, por entender que a retificação não é obrigatória. Se também adotou o mesmo procedimento observado no 4º trimestre de 2015, de incluir a título de ajuste no bloco M da EFD-Contribuições do período de aproveitamento os valores do crédito extemporâneo (o que motivou no presente caso, inclusive, o lançamento da multa pela apresentação de EFD-Contribuições com inexatidões/incorreções), sem utilizar a informação “nota por nota, item a item”, como afirmado pelos autuantes, **a análise feita pelo Laudo Técnico não permite confirmar que de fato o crédito extemporâneo não foi aproveitado após o período originário.***

No Laudo Técnico, parte-se da premissa de que “todos os campos obrigatórios para creditamento teriam sido escriturados no EFD-Contribuições de origem, acaso a BRF S.A. tivesse tomado o crédito na data de entrada dos insumos e serviços”. Certo que os valores dos créditos não foram escriturados na data de entrada dos insumos e serviços, pois, exatamente por isso, são “créditos extemporâneos”; e, repita-se, sem a retificação das EFD-Contribuições, inexiste a certeza de que já não tenham sido utilizados anteriormente. (...)

*Logo, nos arquivos apresentados durante a fiscalização nem todas as informações sobre a origem dos créditos estavam disponíveis, inclusive a identificação dos respectivos documentos. Diferentemente do alegado, não bastava às autoridades fiscais solicitar o relatório com os códigos dos fornecedores para que fosse possível validar cada documento. Veja-se que, **mesmo após a elaboração do Laudo Técnico, algumas informações permanecem incompletas.***

Por exemplo, nos arquivos às folhas 497/498 foram informadas poucas chaves de acesso, e das 22 planilhas que compõem os três arquivos do arquivo “12 2015 CREDITO EXT” à folha 262, em apenas 3 delas há informação sobre data de emissão das notas fiscais e CNPJ dos fornecedores. Também o demonstrativo apresentado à folha 1940 para comprovar os créditos extemporâneos sobre as aquisições de maravalhas abrange apenas o período a partir de 29/09/2014, enquanto no arquivo “10 2015 EXT INSUMO MARAVALHA” (Sadia 2012 e BRF 2011 a 2015), apresentado durante a fiscalização, os créditos extemporâneos referem-se a aquisições efetuadas a partir de novembro de 2011.

Logo, resta claro que não houve a comprovação da legitimidade do crédito extemporâneo 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 (fls. 2090-2091), 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.

Quanto aos demais bens e serviços, concernentes, segundo a recorrente, à parte do valor do crédito extemporâneo em questão, quais sejam, serviços de EPI's, aquisição de EPI's, reforma de pallets e aquisição de maravalhas, tenho que consistem em produtos ou serviços essenciais e relevantes ao processo produtivo, ou se trata exigência imposta pela legislação, como os EPI's, e, dessa forma, em tese, caracterizam insumos, no entanto, não houve a comprovação da legitimidade do crédito pleiteado referente a tais bens e serviços, com a apresentação das informações e dos documentos que embasam a tomada de crédito, notadamente todos os dados das notas fiscais emitidas pelos fornecedores, requeridos pelas autoridades fiscais, conforme acima consignado, bem como porque não houve a retificação da escrituração fiscal (EFD-C) referente ao período do suposto crédito, conforme será fundamentado mais adiante, razões pelas quais mantenho as glosas em apreço.

Parte do crédito extemporâneo registrado pela recorrente em sua escrita fiscal se refere a **suposto crédito presumido concernente à aquisição de bens para revenda**. Como bem apontado pelo acórdão recorrido, inexistente direito a crédito presumido sobre a aquisição de bens para revenda e sim tão somente sobre a **aquisição de insumos**, conforme disposto no art. 8º da lei 10.925/04. Segue a fundamentação constante do acórdão recorrido, a qual adoto como razão para negar o aproveitamento de crédito presumido referente à aquisição de bens para revenda:

IV.III.1.2.2.2 Da impossibilidade de crédito presumido sobre aquisições para revenda

Segundo os autuantes, no presente caso é incabível a apuração extemporânea de créditos presumidos decorrentes de estornos supostamente feitos a maior pela atuada em relação a bens adquiridos para revenda.

Na planilha 17 do arquivo "12 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx" à folha 259, a fiscalizada assim justificou o creditamento: "o insumo adquirido para industrialização e revenda permite um crédito de 3,23%. Como obtemos um crédito de 5,55% na aquisição deste insumo, devemos fazer um estorno de 2,31%", apurado sobre as aquisições para revenda de milho, rações, lecitina, farinha

micronizada e casca de soja, tendo como base legal o artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Todavia, assiste razão aos autuantes quando afirmam que a remissão ao inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, restringe a aplicação do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aos bens utilizados como insumos, não havendo previsão para o aproveitamento de crédito presumido calculado sobre bens adquiridos para revenda, como pretende a contribuinte.

Aduzem que na célula B13 da referida planilha 17 há o seguinte comentário feito pela própria contribuinte: “Segundo a legislação vigente, o insumo adquirido para a revenda não permite o crédito. Como obtemos um crédito de 5,55% na aquisição deste insumo, devemos fazer um estorno de 5,55%.”

Os autuantes concluem que “o que deve ser estornado é o que foi creditado sem direito a creditamento. Se foi creditado 5,55%, esta é a alíquota do estorno. Porém, se valor diferente foi creditado, é este valor creditado que deve ser estornado, devido à ausência de qualquer direito creditório”.

O caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, prevê a apuração de crédito presumido para as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal listados no referido artigo, e deve ser calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que é específico para créditos apurados sobre bens utilizados como insumos. Se a norma também quisesse alcançar os bens revendidos, faria remissão, então, ao inciso I do caput do referido artigo.

Ademais, ressaltam os autuantes que o § 2º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, restringia a apuração do referido crédito presumido aos bens adquiridos ou recebidos no mesmo período de apuração, o que já elimina a possibilidade de apuração, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2015, de quaisquer créditos referentes a aquisições de períodos anteriores.

De fato, o § 2º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, fulmina qualquer pretensão de apuração do crédito presumido extemporâneo no presente caso, ao estabelecer que “o direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração”.

Além de **(i)** não evidenciar a legitimidade do crédito extemporâneo e a exatidão do valor registrado na escrituração fiscal, **(ii)** parte do suposto crédito extemporâneo se referir à aquisição de produto sujeito à alíquota 0% (vacina) e **(iii)** parte do crédito extemporâneo se referir a indevido crédito presumido sobre aquisições de bens para revenda, a recorrente **(iv)** 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. 2079 e seguintes, 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 meses de **outubro, novembro e dezembro 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), **(iii)** parte do crédito extemporâneo se refere a indevido crédito presumido sobre aquisições de bens para revenda, e, por último, **(iv)** 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 pelas autoridades fiscais.

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. 422 e seguintes), item 5, que não foi respondido. Foram utilizadas informações fornecidas em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal 001/2020 (fls. 415 e seguintes), que se referia ao período do 2º trimestre de 2015, para suprir a falta de informações, sendo incluída a lista de ingredientes anexada na folha 421.

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 430/431 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: outubro de 2015, novembro de 2015 e dezembro de 2015). Reproduzimos, como exemplos de descrição da mercadoria em questão (**carne**) extraídas das NF-e, as seguintes descrições:

- 1) *PERNIL TEMP VINHO ESPUM CONG SADI 12KG;*
- 2) *PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 1,1KG;*
- 3) *LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SD 1,1KG;*
- 4) *LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SADIA 1,32KG;*
- 5) *PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 2,86KG;*
- 6) *PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADIA;*
- 7) *CHD016 CHESTER DESOSS CONG PERD CX 16 KG;*

- 8) *FRANGO INT ESPECIAL TEMP CONG SADI SUPRE;*
- 9) *CARCACA FGO.DESSOSSADA TEMPERADA;*
- 10) *KIT SACOLA SUPREME (AVE) SD C/ 6 KITS;*
- 11) *KIT SACOLA CHESTER (CHESTER) PD C/ 6 KTS;*
- 12) *KIT FELICIDADE (CHESTER) PD;*
- 13) *KIT AFETO (CHESTER/ FILE MIGN) PD;*
- 14) *CHA026 CHESTER C/AZEITE E ERVAS CX26KG;*
- 15) *COXA C/OP FGO TEMP CONG ASSA FACIL SD;*
- 16) *SOBRECOXA C/OP FGO TEMP CON AS FAC SD;*
- 17) *PEITO FRANGO TEMP CONG REV MI;*
- 18) *FILEZINHO TEMP CONG DE FGO (SASSAMI);*
- 19) *CORTES TEMP CONG DE FRANGO (FILEZINHO);*
- 20) *COXINHA E MEIO DA ASA TEMP SADIA 1KG;*
- 21) *FGO A PASSARINHO TEMP CONG SADIA PT 1KG;*
- 22) *FILEZINHO PEITO TEMP FGO SADIA 1KG;*
- 23) *PERU TEMPERADO CONGELADO SADIA CX 16KG;*
- 24) *PICANHA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL;*
- 25) *PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADIA;*
- 26) *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 guarneçadas 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 (fl. 424).**

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. 415), item 3, com lista de ingredientes na fl. 421, 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 240, acima reproduzidas:

140348-PERNIL TEMP VINHO ESPUM CONG SADI 12KG, 140404-PERNIL TEMP VINHO ESPUM CONG SADI 13KG, 335864-PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 1,1KG, 335879-LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SD 1,1KG, 373999-LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SADI 1,32KG, 374007-PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 2,86KG, 381080-LOMBO SUINO TEMPERADO INSTITUC SADI, 403580-PICANHA SUINA TEMP CONG SADI GRILL, 436449-LOMBO TEMPERADO CONG PERDIGAO CX 12KG, 436496-LOMBO TEMPERADO CONG PERDIGAO CX 10KG, 436497-LOMBO TEMPERADO CONG PERDIGAO CX 14KG, 436859-PERNIL TEMPERADO CONG PERD CX 10KG, 436881-PERNIL TEMPERADO CONG PERD CX 10,6KG, 436888-PERNIL TEMPERADO CONG PERD CX 11,2KG, 456497-PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADI, 482773-PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADI, 500153-COSTELA SUINA TEMP CONG SADI GRILL, 500745-LOMBO TEMPERADO CONGELADO SADI, 997485-PNF010 PERNIL TEMP CONG PERD CX 10KG, 997496-LTF010 LOMBO TEMP CONG PERD CX 10KG, 997498-FMF010 FILE MIGNON SUINO TEMP PERD 10KG, 155579-CHFP16 CHESTER INT CONG PESTO PERD 16KG, (...)

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 de outros institutos, **(ii)** nas Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação das Mercadorias (“RGI/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 das RGI 2 (b), RGI 3 (a) e RGI 6, que, segundo alega seriam aplicáveis ao seu caso. E tecer considerações a fim de demonstrar que, ainda que a melhor técnica classificatória levasse em consideração apenas os comentários constantes da NESH e ignorasse os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo acima delineadas (como manda a RGI 1), ainda assim, a correção da classificação fiscal adotada pela Impugnante estaria comprovada.

Por fim, reclama 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**, e considerada correta a reclassificação fiscal efetuada por autoridade fiscal, conforme acórdão abaixo mencionado, cuja ementa segue parcialmente transcrita:

Acórdão nº 3201-005.725 – 3ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária – Sessão de 25 de setembro de 2019 - Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo

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 incorretamente 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:

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 preenham, 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, panóplas, 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 FRANGO COM CATUPIRY 500G;*
- ii) *TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY 500G;*
- iii) *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:

CÓDIGO NCM	CÓDIGO DA MERCADORIA	DESCRIÇÃO DA MERCADORIA	INGREDIENTES
19021100	234655	PAO DE QUEIJO LANCHE BRICO BREAD LOJA SP	#N/D
19021100	236018	PAO DE QUEIJO BRICO BREAD CONSUMO LJA SP	#N/D
19022000	489565	TORTA DE FRANGO COM CATUPIRY 500G	FARINHA DE TRIGO ENRIQUECIDA COM FERRO E ACIDO FOLICO, 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, AÇUCAR, 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
19022000	489590	TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY 500G	FARINHA DE TRIGO ENRIQUECIDA COM FERRO E ACIDO FOLICO, IOGURTE PARCIALMENTE DESNATADO, ÓLEO DE SOJA, ÁGUA, OVO, PALMITO, TOMATE, QUEIJO PARMESÃO, REQUEIJÃO CREMOSO, CEBOLA, LEITE INTEGRAL EM PÓ, AZEITONA, AMIDO MODIFICADO, MARGARINA, SAL, CONDIMENTO, PIMENTA PRETA, FERMENTOS QUÍMICOS: FOSFATO MONOCÁLCICO (INS 341i), PÍROFOSFATO DISSÓDICO (INS 450i) E BICARBONATO DE SÓDIO (INS 500ii), ACIDULANTE ÁCIDO CÍTRICO (INS 330) E MELHORADOR DE FARINHA METABISSULFITO DE SÓDIO (INS 223)

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 espagete, 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/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 4º 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 regimento 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. (...)

A contribuinte, apesar de intimada, não informou qualquer legislação que a desobrigasse de tributar as receitas relativas a juros relativos a depósitos judiciais cíveis ou trabalhistas. Desta forma, estas receitas, tributáveis, estão apuradas abaixo:

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%)
<i>Outubro</i>	491.368,82	3.193,89	19.654,75
<i>Novembro</i>	1.192.155,77	7.749,01	47.686,23
<i>Dezembro</i>	2.076.235,22	13.495,52	83.049,40
TOTAL	3.759.759,81	24.438,42	150.390,38

A recorrente aduz que, partindo da parcial análise do quanto prescrito pela Solução de Consulta Cosit 166/2017, a Fiscalização procedeu à indevida interpretação de seu conteúdo e alcance, na medida que entendeu, por exclusão, que todo e qualquer depósito judicial, que não os de natureza tributária, estariam sujeitos à tributação da variação monetária ativa.

Sustenta que os juros incidentes sobre depósitos judiciais de qualquer natureza não constituem receita nova, não se configurando a materialidade da tributação.

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. (...)

Não obstante tratar-se de mera expectativa de direito, as atualizações monetárias de tais recursos depositados não poderiam ser afastadas da tributação no momento em que são auferidas, sob pena de descumprimento do regime contábil da competência e consequente infração ao disposto na legislação, que determina a inclusão das receitas financeiras nas bases de cálculo do PIS e da Cofins.

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**.

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**, como *Ajuste Oriundo de Outras Situações, Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas*, informação essa que, no entanto, claramente não se trata de ajuste.

Ressaltam as autoridades fiscais:

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.

Mencionam ainda 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 não se verificam os pressupostos da materialidade de aplicação da multa, pois a maneira como formalizado o creditamento extemporâneo não caracterizou o tipo apto à subsunção de incidência da penalidade, que os créditos aproveitados extemporaneamente decorreram de revisão de apurações anteriormente formalizadas, e, por fim, que é conclusão da própria RFB que, quer o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quer artigos 11 e 12 da Lei nº 8.212/1991, possuem materialidade somente nos casos em que o contribuinte deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital.

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.

Aduz a Fiscalização que, de acordo com o recibo de entrega da EFD-Contribuições, foi entregue no dia 26/06/2019 a EFD-Contribuições de outubro e em 29/06/2019 as demais (fls. 171/173).

Assim, as autoridades fiscais aplicaram 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.

Valor da Base de cálculo da Multa por incorreção da EFD-Contribuições – Valor das Operações BC do crédito extemporâneo tratado nos ajustes – item IV.III.1.2.2 (base de cálculo=valor do ajuste/alíquota)				
	out/15	nov/15	dez/15	dez/15
	1,65%	1,65%	1,65%	0,99%
Valor informa do nos Ajustes – 101 / 106 (dezembro)	2.739.925,72	1.092.696,83	1.157.289,81	1.366.946,91
Valor da base de cálculo = Ajuste/Alíquota	166.056.104,24	66.224.050,30	70.138.776,36	138.075.445,45
Valor informa do nos Ajustes – 201 / 206 (dezembro)	2.193.733,98	1.198.889,08	1.261.440,33	1.489.965,57
Valor da base de cálculo = Ajuste/Alíquota	132.953.574,55	72.659.944,24	76.450.929,09	150.501.572,73
Valor informa do nos Ajustes – 301 / 306 (dezembro)	2.536.783,78	980.779,36	945.813,06	1.117.158,58
Valor da base de cálculo = Ajuste/Alíquota	153.744.471,52	59.441.173,33	57.322.003,64	112.844.301,01
Total da base de cálculo por alíquota e mês	452.754.150,30	198.325.167,88	203.911.709,09	401.421.319,19

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			
	Outubro	Novembro	Dezembro
CRÉDITOS GLOSADOS			
BC do crédito extemporâneo tratado nos ajustes – item IV.III.1.2.2 (base de cálculo=valor do ajuste/alíquota) - 0,99%	0,00	0,00	401.421.319,19
BC do crédito extemporâneo tratado nos ajustes – item IV.III.1.2.2 (base de cálculo=valor do ajuste/alíquota) - 1,65%	452.754.150,30	198.325.167,88	203.911.709,09
TOTAL DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA	452.754.150,30	198.325.167,88	605.333.028,28

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%, limitada a 1% da Receita Bruta)
Outubro	26/06/2019	Retificadora	452.754.150,30	22.637.707,51
Novembro	29/06/2019	Retificadora	198.325.167,88	9.916.258,39
dezembro	29/06/2019	Retificadora	605.333.028,28	30.266.651,41
			TOTAL	62.820.617,31

Não merecem acolhida, portanto, as alegações da recorrente no sentido de que (i) não se verificam os pressupostos da materialidade de aplicação da multa, pois a maneira como formalizado o creditamento extemporâneo não caracterizou o tipo apto à subsunção de incidência da penalidade, (ii) que os créditos aproveitados extemporaneamente decorreram de revisão de apurações anteriormente formalizadas, e, por fim, (iii) que é conclusão da própria RFB que, quer o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quer artigos 11 e 12 da Lei nº 8.212/1991, possuem materialidade somente nos casos em que o contribuinte deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital.

Isso porque a multa foi corretamente aplicada com base no art. 12, inciso II, da Lei 8.218/91, 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 total desacordo com as disposições constantes da mencionada legislação para registro de crédito extemporâneo, consignada no Relatório Fiscal da autuação.

Logo, correta a aplicação da multa em questão.

Subsidiariamente, a recorrente, pleiteia o cancelamento da multa regulamentar, uma vez que foram lançadas as multas de ofícios relativas ao inadimplemento de obrigação principal, configurando a duplicidade de penalidade.

Tal alegação não merece acolhida, na medida em 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).

Portanto, forte nesses argumentos, nego provimento a esse capítulo do recurso.

Diligência

A recorrente assinala que, por meio de prova pericial, será possível a demonstração da natureza de todos os insumos por ela utilizados, e notadamente, a essencialidade destes relativamente à consecução de seu processo produtivo, pleiteia a realização de diligência para a comprovação de suas alegações, e, por fim, formula quesitos.

Nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72, “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis”, já o art. 29 do mesmo diploma legal dispõe que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

Assim sendo, a diligência pode ser deferida ou determinada pela autoridade julgadora se houver dúvida acerca de questão controversa, ao passo que a perícia se presta para dirimir questão para a qual se exige conhecimento técnico especializado.

No caso sob análise, entendo desnecessária a diligência ou perícia, na medida em que há nos autos elementos suficientes para análise e julgamento do pleito, bem como porque cabe à recorrente comprovar que determinados bens adquiridos ou serviços contratados caracterizam insumos, mediante a juntada de informações e, até a apresentação da impugnação, de documentos comprobatórios, de modo que não cabe diligência para produção de provas a cargo da recorrente.

Logo, indefiro o pedido de diligência formulado pela recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares atinentes à reunião de processos para julgamento em conjunto, à decretação de nulidade dos autos de infração, de nulidade do acórdão recorrido, bem como de diligência, e, no mérito, dou provimento, em parte, ao recurso, para reverter as glosas concernentes:

- 1) a serviço movimentação *cross docking*;
- 2) à locação de uniformes;
- 3) à locação de veículos, conforme discriminado no voto;
- 4) 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;
- 5) 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.

(I) Das provisões de juros sobre depósitos judiciais

Em que pese o respeito que nutro pelo Ilustre Relator, ousou divergir de seu posicionamento quanto aos depósitos judiciais cíveis e trabalhistas devem ter as suas respectivas variações monetárias incluídas na base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme o regime de competência.

Segundo a autoridade fiscal, ratificado pelo Ilustre Relator, foi “*constatado que algumas receitas financeiras que deveriam ter sido tributadas não constam como base de cálculo do PIS e da Cofins no 4º trimestre de 2015*”.

Intimada a esclarecer a respeito de determinada conta contábil referente a juros sobre depósito judicial, a Recorrente alegou 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*”.

Ademais, alega a Recorrente que a Fiscalização procedeu à indevida interpretação de seu conteúdo e alcance das normas atinentes à matéria, na medida que, por exclusão, que todo e qualquer depósito judicial, que não os de natureza tributária, estariam sujeitos à tributação da variação monetária ativa.

Sustenta que os juros incidentes sobre depósitos judiciais, de qualquer natureza, não constituem receita nova, não se configurando a materialidade da tributação.

Considerando o conceito de receita e faturamento. Entendo assistir razão a Recorrente em partes.

Explico.

Primeiro, no inciso I do art. 195 da Constituição Federal estabeleceu-se, dentre as contribuições para a seguridade social, a possibilidade de serem instituídas contribuições sobre “*o faturamento*”. Depois disso, a Emenda Constitucional 20/98 estendeu a sua incidência para abarcar “*a receita ou o faturamento*”.

Com o advento da EC 20/98, não podemos nos deter, especificamente, ao que seja “*faturamento*”, pois ele é um conceito muito menos amplo do que “*receita*”, e toda e qualquer receita está inserida no campo de incidência das duas contribuições. Em outros termos, faturamento é espécie, do qual receita é gênero.

Sendo assim, as receitas tanto podem ser as contidas no faturamento quanto as manifestadas por outras vias e a partir de outros negócios jurídicos que não a compra e venda de mercadorias e a prestação de serviços.

E no que pese inovação trazida pela EC. 20/98 ao ampliar o campo de incidência das contribuições para a seguridade social, dado que neste ponto antes era limitado ao faturamento. E, outrossim, tenham as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 ampliado a base de cálculo do faturamento/receita bruta, para o total de receitas, não se pode afirmar que houve expansão do conteúdo e alcance do que se constitui como receita tributável para fins de tributação pelo PIS/COFINS.

À luz dos artigos 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, as contribuições têm “como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

A legislação tributária, todavia, não contém dispositivo que disponha sobre o conceito de receita tributável.

A Lei nº 6.404/76 (“*Lei das Sociedades por Ações*”) também não traz conceitos de receita ou despesa para fins tributários, porém do “Pronunciamento CPC 00 (R1) se pode extrair que:

- Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro”:

“4.25. Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:

(a) receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;

(b) despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.”

Daí, no que pese a Ciência Contábil tratar como receita qualquer efeito credor lançado em conta de resultado ao afirmar que assim podem ser consideradas todas as operações que produzem acréscimos ou decréscimos no patrimônio líquido.

As contribuições passaram a incidir sobre outros tipos de receita que, tal qual as geradas pelas atividades típicas (antigo conceito de faturamento/receita bruta), representam auferimento de renda pela realização de outras operações, desde que, também comuns à vida empresarial.

Para fins de tributação pelas contribuições- o PIS/COFINS incidem sobre as atividades típicas e outras operações, desde que, também comuns à vida empresarial.

No julgamento do Tema nº 1237 pelo Superior Tribunal de Justiça, sob o rito de Recursos Repetitivos, foi proferida decisão pela legitimidade na inclusão de valores de juros, calculados pela taxa SELIC ou outros índices, recebidos em face de repetição de indébito tributário, na devolução de depósitos judiciais ou nos pagamentos efetuados decorrentes de obrigações contratuais em atraso:

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS CALCULADOS PELA TAXA SELIC (OU OUTROS ÍNDICES) RECEBIDOS EM REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO, NA DEVOLUÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS OU NOS PAGAMENTOS EFETUADOS POR CLIENTES EM ATRASO.

1. Conforme a autonomia do Direito Tributário positivada no art. 109, do CTN, a definição dos efeitos tributários dos institutos de direito civil se submete à norma tributária. Sendo assim, quando se está a falar da percepção da verba por pessoas jurídicas, os juros, sejam moratórios (danos emergentes na repetição de indébito tributário ou lucros cessantes nas demais hipóteses como pagamentos de clientes em atraso), sejam remuneratórios (produto do capital investido ou devolução de depósitos judiciais), recebem classificação contábil tributária consoante a legislação em vigor que assim dispõe:

1.1. Os juros remuneratórios - categoria que abrange os juros SELIC incidentes na devolução dos depósitos judiciais - são Receitas Financeiras (remuneração do capital) integrantes do Lucro Operacional, consoante o disposto no art. 17, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e o art. 9º, da Lei n. 9.718/98, portanto integrantes do conceito maior de Receita Bruta Operacional.

1.2. Já os juros moratórios:

1.2.1. Se recebidos em face de repetição de indébito tributário - categoria que abrange os juros SELIC incidentes na repetição de indébito tributário - são, excepcionalmente, recuperações ou devoluções de custos (indenizações a título de danos emergentes) integrantes da Receita Bruta Operacional, consoante o disposto no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; e

1.2.2. Se auferidos nas demais hipóteses de inadimplemento - categoria que abrange os juros incidentes sobre os pagamentos efetuados por clientes em atraso - são Receitas Financeiras (indenizações a título de lucros cessantes) integrantes do Lucro Operacional, consoante o disposto no art. 17, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e o art. 9º, da Lei n. 9.718/98, portanto integrantes do conceito maior de Receita Bruta Operacional.

2. Ainda que se entendesse inaplicável o disposto no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64, aos juros moratórios, subsistiria a aplicação do art. 17, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e do art. 9º, da Lei n. 9.718/98, que os classificaria como Receitas Financeiras, sendo que todas as Receitas Financeiras também integram o conceito maior de Receita Bruta Operacional.

3. Desta forma, a lei tributária estabelece expressamente que o aumento do valor do crédito das pessoas jurídicas contribuintes em razão da aplicação de determinada taxa de juros, seja ela qual for, por força de lei ou contrato, atrelada ou não a correção monetária (como o é a taxa SELIC), proveniente de ato lícito (remuneração) ou ilícito (mora) possui a natureza de Receita Bruta Operacional, assim ingressando na contabilidade das empresas para efeitos tributários.

Precedente repetitivo: REsp. n. 1.138.695 / SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.05.2013 e juízo de retratação julgado em em 26.04.2023.

4. Essa natureza jurídico-tributária dos juros (de mora ou remuneratórios) como Receita Bruta Operacional os coloca dentro da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sob os regimes cumulativo (base de cálculo Receita Bruta Operacional ou faturamento) e não cumulativo (base de cálculo Receita Bruta em sentido amplo ou total).

5. A condição dos juros de mora na repetição do indébito tributário como verba indenizatória a título de dano emergente - Temas nº 808 e 962 da Repercussão Geral do STF, RE nº 855.091 e RE nº 1.063.187 e Tema nº 505/STJ, Juízo de Retratação no REsp. n. 1.138.695 / SC - pode lhes retirar a natureza jurídica de renda ou lucro, relevante para o IRPJ e para a CSLL, mas não lhes retira a natureza de Receita Bruta a qual é determinante para o deslinde da causa para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

6. Os temas sob exame já receberam inúmeros julgamentos no sentido da tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, a saber:

6.1. Quanto à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre os valores de juros recebidos em face de repetição de indébito tributário: AgInt no REsp. n. 2.078.075/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 26.02.2024; AgInt no REsp. n. 2.072.441/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26.02.2024; AgInt no REsp. n. 2.077.970/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 09.10.2023; AgInt no REsp. n. 2.048.559/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 04.09.2023; AgInt nos EDcl no REsp. n.

1.981.418/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28.08.2023;

AgInt no REsp. n. 2.048.949/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 26.06.2023; AgInt no REsp. n. 1.997.791/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 26.06.2023;

AgInt no AREsp. n. 1.928.961/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues, julgado em 02.05.2023; AgInt no REsp n. 1.960.914/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 09.05.2022; AgInt no REsp n. 1.983.647/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Manoel Erhardt (Desembargador Convocado do Trf5), julgado em 15.08.2022, dentre outros;

6.2. Quanto à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre os valores de juros recebidos na devolução de depósitos judiciais: AgInt no REsp. n. 2.081.723/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.02.2023; AgInt no REsp. n. 2.056.642/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 14.08.2023; AgInt no REsp. n. 1.921.174/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26.09.2022; AgInt no REsp. n. 1.967.695/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 09.05.2022; EDcl no AgInt no REsp. n. 1.916.374/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 20.06.2022; AgInt no REsp.

n. 1.973.486/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 09.05.2022; AgInt no REsp. n. 1.944.055/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 08.03.2022; EDcl no AgInt no REsp. n. 1.920.229/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.11.2021; EDcl no AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.922.734/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 22.11.2021; AgInt no REsp. n. 1.920.034/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 11.10.2021, dentre outros;

6.3. Quanto à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre os valores de juros auferidos nos pagamentos efetuados por clientes em atraso: AgInt no REsp. n. 2.052.035/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 21.08.2023; AgInt no REsp.

n. 2.053.675/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 02.10.2023; AgRg no REsp. n. 1.260.812/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.04.2016; AgRg no REsp. n. 1.461.557/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 16.09.2014, dentre outros.

7. Tese proposta para efeito de repetitivo proveniente do julgamento conjunto do REsp. n. 2.065.817/RJ, REsp. n. 2.075.276/RS, REsp. n. 2.068.697/RS, REsp. n. 2.116.065/SC e REsp. n. 2.109.512/PR: "Os valores de juros, calculados pela taxa SELIC ou outros índices, recebidos em face de repetição de indébito tributário, na devolução de depósitos judiciais ou nos pagamentos efetuados decorrentes de obrigações contratuais em atraso, por se caracterizarem como Receita Bruta Operacional, estão na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas e, por integrarem o conceito amplo de Receita Bruta, na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas".

8. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL provido.

A receita, objeto de incidência das contribuições, decorre de um negócio jurídico.

Todavia, no meu entendimento, a disponibilidade jurídica da receita que não se traduza em momento posterior em disponibilidade econômica não é fundamento válido a amparar a tributação pelo PIS/COFINS, pois receitas não recebidas não produzem a alteração patrimonial alcançada pela norma impositiva das contribuições.

Pois, havendo um negócio jurídico que confira ao contribuinte a percepção da receita, é neste momento, que se concretiza o fato gerador das contribuições, que se opera no mundo fático o fenômeno econômico revelador de capacidade contributiva alcançado pelo PIS/COFINS. Do contrário, tratar-se-ia de tributação sobre mera expectativa de receita e não sobre a realidade jurídica exteriorizada sob o nome de receita em ofensa ao critério material do tributo.

Digo isso, porque diferentemente do IRPJ (art. 43 do CTN), tratando-se de PIS/COFINS, inexistente previsão legal atribuindo à disponibilidade jurídica o status de fato gerador das contribuições.

Todavia, no âmbito do IRPJ, a imposição pode ser justificável, na medida que, a norma impositiva tem como foco orientar o confronto entre as receitas e dispêndios que afetam o patrimônio, elegendo-se a disponibilidade jurídica como critério de identificação da ocorrência da receita no tempo para fins de comparação com os dispêndios correlatos, os quais produzem conjuntamente a alteração patrimonial.

No caso IRPJ, a periodização da apuração do tributo é reduzido a períodos certos de tempo a tornar possível quantificação do acréscimo do patrimônio objeto de tributação.

Todavia, na esfera do PIS/COFINS, ao contrário do IRPJ, a receita é relevante em si mesma, como ente autônomo alcançado diretamente pela tributação, pois o ingresso da receita no patrimônio é imprescindível à configuração do fato gerador das contribuições, motivo pelo qual a contabilização das receitas pelo regime de caixa seria mais adequada.

No meu entender, admitir a tributação da disponibilidade ficta sobre a receita representa afronta ao critério temporal da hipótese de incidência das contribuições já que altera o momento da ocorrência do fato jurídico tributário, antecipando seus efeitos de forma definitiva.

Por isso, voto por dar parcial provimento ao presente tópico recursal para reconhecer que as variações monetárias decorrentes de depósito judiciais cíveis e trabalhistas se inserem na base de cálculo do PIS e da COFINS, no momento da disponibilidade econômica ou jurídica de tais depósitos- do recebimento do valor que vem a acrescentar ao patrimônio a Recorrente.

(II) 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 reconhecer que as variações monetárias decorrentes de depósito judiciais cíveis e trabalhistas se inserem na base de cálculo do PIS e da COFINS, no momento da disponibilidade econômica ou jurídica de tais depósitos- do recebimento do valor que venha a acrescentar ao patrimônio a Recorrente, e 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