



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13369.726274/2020-57
ACÓRDÃO	3202-002.097 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

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 E TRANSPALETEIRA UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos da Cofins, o aluguel de empilhadeira, caminhão Munck e transpaleteira utilizados para movimentação de insumos e outros produtos, conforme disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003.

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

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

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

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

CRÉDITO SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS PARA REVENDA.

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

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

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

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

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

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

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

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: 01/01/2016 a 31/03/2016

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: 01/01/2016 a 31/03/2016

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: 01/01/2016 a 31/03/2016

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 suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas concernentes: 1) ao 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; e 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 obedecida a Súmula CARF nº 188. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, para manter a classificação adotada pela autoridade fiscal quanto às carnes temperadas e aos kits. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso, para acatar a classificação adotada pela recorrente nos referidos produtos. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso para manter as glosas sobre os créditos extemporâneos. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso. Por maioria de votos, em afastar a aplicação da multa disposta no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991. Vencido o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira (Relator), que negava provimento ao recurso na matéria. Acompanhou a divergência, pelas conclusões, o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, que votou por afastar a multa art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, por entender que a capitulação correta da multa seria a do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Designada para redigir o voto

vencedor a Conselheira Juciléia de Souza Lima. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter o lançamento sobre as variações monetárias ativas decorrentes de atualização dos depósitos judiciais. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso na matéria.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 05, juntado às fls. 2315-2438:

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 janeiro a março de 2016 (1º trimestre).

Segundo consta do Relatório Fiscal às folhas 1475/1668, os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício das referidas contribuições e dos PER/Dcomp apresentados relativos ao 1º trimestre de 2016. Todos os assuntos relacionados aos créditos e débitos do PIS/Pasep e da Cofins do referido período foram tratados no Relatório Fiscal dos Autos 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 de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos vinculados à receita de exportação, pleiteados em PER/Dcomp, no valor de R\$1.333.219,13 e R\$4.760.634,06, respectivamente, que serão utilizados nos respectivos processos de ressarcimento.

Porém, os créditos reconhecidos permanecerão sobrestados até o final do julgamento deste processo, por determinação da Solução de Consulta Interna Cosit nº 24/2007, em virtude da lavratura dos supracitados Autos de Infração exigindo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins do mesmo período.

Assim, ao final dos trabalhos, foram apurados saldos devedores em todos os meses do 1º trimestre de 2016.

No Auto de Infração relativo à Cofins às folhas 1455/1457, a infração apurada foi descrita como “Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente” (glosa de créditos sem débitos da contribuição); e no Auto de Infração relativo à Cofins às folhas 1465/1469, “Omissão de Receita”.

No Auto de Infração relativo à Contribuição para o PIS/Pasep às folhas 1458/1464, as infrações apuradas foram assim descritas: “Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente” (glosa de créditos sem débitos da contribuição) e “Omissão de Receita”.

Foi, ainda, lavrado Auto de Infração, às folhas 1470/1472, exigindo multa regulamentar em virtude da apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

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 20 da Intimação Fiscal nº 222-2020/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB (fl. 08), pediram informações sobre as aquisições enquadradas nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil - RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009, e nº 1.157, de 16 de maio de 2011, devendo-se considerar as novas disposições dadas pela IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro 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 a 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, de 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, de 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, de 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 20 da Intimação Fiscal nº 222-2020/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB (fl. 08), 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 23 da citada Intimação 222-2020”.

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, “resumindo, R\$693.802.949,70 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 222-2020/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB, item 6 (fl. 309), forneceu uma série de arquivos (fl.702) contendo dados sobre créditos extemporâneos sobre as mais diversas alegações.

Também, em resposta ao item da referida Intimação Fiscal sobre os ajustes dos registros M110 e M510, apresentou as planilhas “ITEM 23 01 2016 Registro M110 e M510.xlsx”, “ITEM 23 02 2016 Registro M110” e “ITEM 23 03 2016 Registro M110 e M510.xlsx”, anexadas na folha 709, 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) “Serviço de Inspeção container nos armazens”; (ii) “Aquisição carne IN Natura Ano2012 Sadia”; (iii) “Locação e alugueis maquinas ultimo 5 anos”; (iv) “Aquisição carne IN Natura 5 anos BRF”; (v) “Venda Suspensão insumos fabricação ração”; (vi) “Reopção pela entrada NF IMOBILIZADO”; (vii) “Serviço de monitoramento e energia ultimo 05 anos”; e (viii) “Crédito depreciação”

IV.III.1.2.1.1 Crédito relativo a Serviços de Armazenagem

Segundo os autuantes, no arquivo “03 2016 Cred Ext Servico de Armazenagem.xlsx” apresentado pela contribuinte estão listados serviços de inspeção em container, que evidentemente não se trata de serviço de armazenagem. Relembrem, ainda, a vedação ao aproveitamento de crédito sem retificação dos Dacon, EFD-Contribuições e DCTF correspondentes, adiante tratada.

IV.III.1.2.1.2 Crédito relativo à carne in natura (Sadia)

Os créditos extemporâneos foram informados pela contribuinte no arquivo “03 2016 Cred Ext Sadia Carne in natura.xlsx”, à folha 702.

Os autuantes informam que se trata “de interessante tentativa de apropriação de crédito presumido de, em sua enorme maioria, vendas da BRF SA para a SADIA SA,

em 2012, onde a empresa incorporadora, BRF SA, pretende agora crédito presumido na operação, baseada na Lei nº 12.350/2010”.

Se existente, o crédito em tela teria que ser apurado necessariamente mediante apresentação de Dacon retificador da incorporada SADIA SA, entidade compradora dos produtos, e não como ajuste positivo do crédito pretendido pela incorporadora, BRF SA.

A própria Lei nº 12.350, de 2010, no § 2º do seu art. 55 e no § 2º do seu art. 56, veda a apuração de crédito presumido em outro período de apuração que não seja aquele onde a mercadoria foi adquirida ou recebida. Logo, a apuração em março de 2016 de crédito presumido relativo ao ano 2012 é excluída literalmente pela Lei nº 12.350, de 2010.

IV.III.1.2.1.3 Crédito relativo a Serviços de Locação

A contribuinte apresentou o arquivo “03 2016 Cred Ext Servico de Locacao.xlsx” com os créditos extemporâneos por conta de equipamentos locados que teriam ficado fora da EFDContribuições ou Dacon do período da aquisição. Apresentou também duas planilhas: uma relativa à BRF, de 2011 e 2013 a 2016; e outra relativa a 2012, com informações misturadas de aquisições da BRF e da incorporada SADIA.

Concluem os autuante que, ainda que tivessem sido apresentados no seu correto período de apuração, a autuada não faria jus a uma razoável parcela dos créditos sobre aluguéis de máquinas ou equipamentos, pois as locações foram descritas como “ALUGUEL EQUIPAMENTOS OUTROS”, totalizando R\$1.629.540,65 em 2011 e 2013 a 2016, e R\$820.416,14 relativos ao ano de 2012, desconhecendo-se de que bem se trata e para que serve.

Foram também glosados créditos apurados sobre o valor de R\$501.107,15 em 2012 e de R\$1.479.380,64 nos demais períodos, relativos à locação de veículos.

Some-se, ainda, a vedação ao aproveitamento de crédito sem retificação dos Dacon, EFDContribuições e DCTF correspondentes, adiante tratada.

IV.III.1.2.1.4 Crédito relativo a Carne in natura (BRF SA)

Os autuantes afirmam que o arquivo “03 2016 Cred Ext Carne in natura.xlsx” refere-se, em tese, a aquisições de carnes in natura de aves e de suínos entre 2011 e 2016, cujos créditos presumidos a BRF pretende apurar como ajuste positivo de seu crédito no período de apuração de março de 2016. Relativamente ao período de 2011, há R\$66.394.428,88 com indicação de aquisição da própria BRF; em 2012, a BRF é informada como fornecedora de R\$7.609.274,18.

Entre as aquisições há carnes temperadas que não se classificam no capítulo 02, e sim no capítulo 16 da NCM, conforme item específico do Relatório Fiscal, razão pela qual tais vendas não poderiam ter ocorrido com suspensão, sendo vedado o crédito presumido. Além disto, como descrito no item IV.III.1.1.2 anterior, a BRF nunca atendeu às condições para apuração de qualquer crédito presumido

tratado na Lei nº 12.350, de 2010, e em todos os períodos desde a edição desta Lei houve glosa de crédito presumido relativo a carnes de aves e de suínos.

Outra razão para não se admitir a apuração do crédito extemporâneo em questão é que a própria Lei nº 12.350, de 2010, veda a apuração de crédito presumido em outro período de apuração que não seja aquele em que a mercadoria foi adquirida ou recebida. Para os créditos presumidos da referida lei relativos ao período de 2011 até fevereiro de 2016 serem apurados em março de 2016, seria necessária a retificação da apuração de cada período correspondente aos créditos informados, o que não ocorreu no presente caso.

IV.III.1.2.1.5 Crédito relativo às vendas com suspensão de insumos

No arquivo “03 2016 Cred Ext Venda Suspensao insumos.xlsx” está listada uma série de vendas que a BRF fez entre 2011 e fevereiro de 2016 a diversos adquirentes, as quais entende que deveriam ter sido realizadas com suspensão. Os autuantes aduzem que são resíduos e desperdícios relacionados ao abate e processamento de animais, além da produção de farinhas de penas ou de vísceras, se tratando portanto de resíduos da agroindústria, e não de produtos agropecuários.

Como não foi apresentada qualquer alegação quanto à suspensão, supõe-se que ocorreria por força do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, uma vez que não se localiza na legislação outra suspensão imaginável.

A única possibilidade, mesmo remota, de suspensão no caso de produtos de origem animal é que fossem produtos agropecuários, e que fossem vendidos por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, além de outras condições relativas ao adquirente. Porém, as vendas em tela são de resíduos industriais, realizadas pelas filiais de industrialização ou abate de animais, e não aquelas de possível atuação em atividade agropecuária. Logo, os autuantes afirmam que a BRF não faz jus à alegada suspensão.

Acrescentam que mesmo que se admitisse que tais produtos teriam direito à saída com suspensão à época de sua comercialização, entre 2011 e fevereiro de 2016, o que se admite apenas para fins de discussão, ainda assim não haveria qualquer direito a crédito em março de 2016. No máximo, se corrigidos os Dacon, as EFD-Contribuições e as DCTF correspondentes de cada período, poderia ter acontecido uma diminuição de débitos já pagos; e se tivesse sido apurado um saldo credor, na melhor hipótese, tal valor deveria ser objeto de declaração de compensação com crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior, não sendo possível sua utilização diretamente na EFD-Contribuições.

Assim concluem: “Veja-se, sequer se pretende apuração de créditos extemporâneos. O que aqui se pretende aqui é a diminuição pretérita dos débitos, a ser corrigida pela criação imaginária de um crédito sem absolutamente qualquer base legal. Saliente-se que todos os períodos em tela já foram objeto de completa análise de créditos e débitos de PIS e Cofins e ainda estão em

julgamento em alguma instância administrativa, cujos processos são identificados adiante”.

IV.III.1.2.1.6 Crédito relativo à reopção pela entrada NF IMOBILIZADO

No cálculo dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação, a regra geral era a apuração sobre a depreciação contábil, conforme §1º do art. 1º da IN SRF nº 457, de 2004; opcionalmente, conforme § 2º do mesmo artigo, a contribuinte podia utilizar o crédito em quatro ou dois anos, de acordo com o disposto nas Leis nº 11.774, de 2008, ou nº 12.546, de 2011.

Era permitida a opção por qualquer forma de aproveitamento, respeitadas as condições estabelecidas em cada diploma legal, e uma vez estabelecida, a opção escolhida é irrevogável, conforme art. 7º da IN SRF nº 457, de 2004, não sendo admitida sua alteração.

Segundo os autuantes, a contribuinte, todavia, pretende alterar a forma de aproveitamento dos créditos sobre bens do ativo imobilizado, constantes do arquivo “03 2016 Reopção de aproveitamento de credito de PISCOFINS.xlsx”, desacompanhado de qualquer explicação e onde está listada uma série de documentos fiscais de aquisição, datados de 30/06/2004 a 31/05/2016, ou seja, inclusive sobre bens que ainda não haviam sido adquiridos no período em tela, encerrado em 31/03/2016 (1º trimestre de 2016).

Os autuantes salientam que: “mesmo que porventura fosse admitida a alteração da opção, a contribuinte não apresentou sequer as informações mínimas a respeito dos bens em tela, não tendo informado o nº de patrimônio, o valor de aquisição, o prazo de depreciação do bem, a data da suposta alteração de opção, o valor depreciado até então. Também não informou qual das diversas empresas incorporadas adquiriu o bem em tela e demonstração de inexistência de reavaliação do bem em tela. Considerando o provável prazo de 10 anos para depreciação de máquinas, todas as aquisições anteriores a 01/01/2006 não deveriam figurar na listagem, que inclui aquisições desde 2004”.

Justifica-se, então, não ser possível se aceitar estes valores lançados a título de Ajustes de Acréscimo na EFD-Contribuições de março de 2016.

IV.III.1.2.1.7 Crédito relativo a monitoramento de energia

Os créditos constam do arquivo “03 2016 Cred Ext monitoramento energia.xlsx”, e foram identificados como “serviço monitoramento”, “container monitoram plug in exportação”, “container monitoram energia exportação”, “plugagem/monitoramento”. Os autuantes relembram a vedação ao aproveitamento de crédito sem retificação dos Dacon, EFD-Contribuições e DCTF correspondentes.

IV.III.1.2.1.8 Crédito PIS e COFINS – depreciação sobre novas classes de produtos

A contribuinte pretende o crédito sobre a depreciação dos bens relacionados no arquivo “03 2016 Aproveitamento de credito PISCOFINS sobre novas classes de

produtos.xlsx”, que devem ser incorporados ao ativo imobilizado, mas em relação aos quais, informam as autoridades fiscais, inexistente qualquer prova de que as notas fiscais não tenham sido incorporadas ao ativo imobilizado.

Afirmam que não consta o CNPJ do vendedor, nem qualquer outra informação que permita inferir de onde veio o bem em tela, e que há informação da chave da nota fiscal em 311 linhas, com valor contábil de R\$6.750.281,73, sendo que o arquivo contém 66.259 linhas com dados, com valor contábil total de R\$169.517.555,09. Assim, não foram disponibilizadas informações mínimas que permitissem a possível localização dos documentos fiscais em tela, nem mesmo na contabilidade da empresa.

Constatou-se, também, que no montante adicionado aos ajustes positivos de créditos há inclusive valores prescritos, e mesmo em relação às poucas notas cuja chave foi fornecida, os autuantes não localizaram no período indicado a contabilização da amostra realizada das notas informadas, conforme exemplo detalhado no Relatório Fiscal.

Informam ao final que a análise não foi aprofundada por não ser relevante para a pretensão do crédito em tela, e que os créditos de depreciação devem ser informados no registro F120 da EFD-Contribuições.

IV.III.1.2.2 Da impossibilidade do creditamento extemporâneo sem a retificação dos Dacon e EFD-Contribuições respectivos

Além de toda a análise específica de cada um dos créditos extemporâneos informados pela contribuinte, 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, de 2012, art. 11, §2º, inciso III.

IV.III.1.2.3 Da inexistência de direito ao crédito extemporâneo informado

Neste item, estão sintetizadas as razões pelas quais o direito ao crédito extemporâneo foi considerado inexistente:

Em nossa opinião, a demonstração da inexistência do direito ao crédito pode abreviar andamentos futuros do processo, de modo que se tentou realizar esta demonstração nos itens anteriores. Ficou demonstrada a inexistência de crédito quanto a supostas vendas com suspensão, cujos produtos comercializados sequer são produtos agropecuários e sim rejeitos da produção agroindustrial.

Também inexistente crédito em relação às operações de aquisição de carnes in natura, tanto em relação às aquisições da Sadia em 2012 quanto em relação às aquisições da BRF ao longo de todo o período descrito, vez que a Lei nº 12.350 veda a apuração de crédito em período diferente do período de recebimento ou aquisição dos bens em tela. Também, como demonstrado no item IV.III.1.1.2, a BRF não faz jus a créditos presumidos da Lei nº 12.350.

Em relação à alteração de opção quanto ao aproveitamento de créditos sobre bens do ativo imobilizado, a IN SRF nº 457/2004, art. 7º, estabelece que este ato (opção) é irrevogável.

De toda forma, a informação de créditos extemporâneos demanda, obrigatoriamente, a retificação dos Dacon, EFD-Contribuições e DCTF correspondentes, se for o caso, não sendo admitida a informação em ajuste positivo de crédito, conforme explicitado no item IV.III.1.2.2.

No item IV.III.1.2.4 foram consolidados os ajustes positivos de crédito.

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

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

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

– aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha “Aliq Zero ou NT”, localizada no arquivo Excel anexo GLOSAS 01-trim 2016 de folha 1446, na qual foi apresentado o enquadramento legal de cada item glosado.

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

– aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha “Aliq Zero ou NT”, localizada no arquivo anexo GLOSAS 01-trim 2016 de folha 1446, 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, de 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, de 2004, pela Lei nº 13.137, de 2015, e como a atuada 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 janeiro e fevereiro de 2016, pois a atuada 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 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 (assemelhados a ferramentas), suas partes e peças”.

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

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

Em especial foram tecidos comentários quanto às glosas dos créditos apurados sobre 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”.

Também foram glosadas as locações de uniformes, por não haver base legal que permita o creditamento, tendo em vista que o 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, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Ainda foram glosadas as locações de veículos, em especial de empilhadeiras, nos termos da Solução de Consulta – Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017, publicada no DOU de 18/07/2017.

IV.III.1.3.4 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 desembarço aduaneiro e os estabelecimentos da contribuinte.

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

Segundo os autuantes, “trata-se aqui da devolução de vendas sujeitas à incidência não cumulativa. O direito a creditamento é do valor das contribuições apuradas por ocasião da saída da mercadoria. Caso a saída tenha sido beneficiada com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência, nada haverá a ser creditado. Assim, só geram direito a creditamento, de fato, as devoluções de vendas tributadas no mercado interno. Caso existam devoluções de vendas não tributadas no mercado interno ou de exportações não há direito a creditamento algum porque não houve tributação quando da venda”.

Assim, 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 o “CST 56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-tributadas no Mercado Interno, e de Exportação”.

IV.III.1.4 - Consolidação dos ajustes 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.

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 1º trimestre de 2016. 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.

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 759.

Trata-se do crédito extemporâneo informado na EFD-Contribuições como Ajuste Oriundo de Outras Situações, Ajuste ref. créditos (sic) extemporâneos de PIS e COFINS.

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, 13369.722252/2020-18 e 13369.722990/2020-65 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, 13369.722252/2020-18 e 13369.722990/2020-65, 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 1º trimestre de 2016, 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, 13369.722252/2020-18 e 13369.722990/2020-65 relativos aos trimestres do ano 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 RGIs, 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 glosas, 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.

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.A 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.B – Da Ausência de Materialidade em Face da Mera Expectativa de Receita

Também se configura a ilegalidade do lançamento em razão de se verificar a inocorrência 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)

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.

2 Classificação Fiscal de Mercadorias

A classificação fiscal deve nortear-se, em primeiro lugar, pelas RGIs, 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.

2.1 – 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 às folhas 1986/2031);
- (ii) Relatório Técnico nº 287/20, referente ao Chester Temperado Congelado (Anexo 04 às folhas 2032/2080);
- (iii) Relatório Técnico nº 288/20, referente ao Frango Inteiro Congelado (Anexo 05 às folhas 2081/2117);
- (iv) Relatório Técnico nº 289/20, referente às Coxinhas das Asas de Frango Temperadas Congeladas (Anexo 06 às folhas 2118/2157); e
- (v) Relatório Técnico nº 290/20, referente ao Lombo Temperado Congelado (Anexo 07 às folhas 2158/2208)

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 às folhas 2209/2232).

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.

2.2 – Kits

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

Defende a adequação de sua classificação alegando que esta deve ser feita com base na RGI 3, 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.

2.3 – Posição 1902

2.3.1 – 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.

2.3.1.2 – 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 “enfoque 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.2.2 Créditos de Aquisições para Revenda e Insumos Alíquota Zero

Por serem tributadas à alíquota zero, foram glosados os créditos apurados sobre as aquisições de itens para revenda, cuja fundamentação encontra-se detalhada no quadro NBC 01 à folha 80 do Relatório Fiscal. Pelo mesmo motivo, foram glosados os créditos apurados sobre as aquisições de bens utilizados como insumo, cuja fundamentação encontra-se detalhada no quadro NBC 02 às folhas 84/85 do Relatório Fiscal.

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 janeiro de 2016, 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 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.2.3.1 – 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.2.3.2 – Da Glosa de Serviço de Locação de Uniformes

Esses serviços foram glosados no Relatório Fiscal sob a alegação de que inexistem 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.2.3.3 – 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.2.4 – 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 determinar, na entrada das mercadorias, se elas serão utilizadas ou não no processo produtivo. Vários itens podem ter uma aplicação mista, ou seja, ser ou não aplicado no processo produtivo. Essa característica exige que de tempos em tempos a empresa contrate consultorias especializadas para fazer todo o levantamento, considerando não só a aplicação do material mas, e principalmente, a classificação contábil do custo.

Em relação aos serviços, dúvidas ou lapsos podem fazer com que o creditamento não seja apropriado em cada um dos seus pagamentos, fazendo com que a análise mais apurada e um maior detalhamento da sua aplicação e essencialidade seja feita, do mesmo modo, por uma consultoria especializada, surgindo daí a necessidade e o direito ao crédito extemporâneo, nos moldes adotados pela impugnante.

Desta forma, identificou “aquisições e serviços que dão direito ao crédito extemporâneo, correspondente aos períodos de 2010 a 2016, além de reclassificação contábil de aquisições e serviços, além de créditos vinculados ao Ativo Imobilizado”, e aproveitou tais valores, declarando-os na EFD-Contribuições do 1º trimestre de 2016. Tal procedimento não onera ou prejudica o Fisco, pois são créditos escriturais sem direito a atualização financeira.

Por fim, destaca que atendeu a todas as intimações, detalhando e discriminando todos os seus procedimentos de apuração, apresentando inúmeras planilhas com todas as informações solicitadas, como listagem dos produtos e notas fiscais relacionadas aos créditos extemporâneos.

IV.II.2.4.1 - Crédito relativo a Serviços de Armazenagem (Item IV.III.1.2.1.1 do RF)

A impugnante alega que uma das rotinas adotadas na exportação é a revisão dos containeres onde serão acondicionados os produtos, trabalho realizado por empresas terceirizadas junto aos armazéns onde se localizam esses containeres, nos diversos portos brasileiros utilizados pela empresa para realização dessas operações de exportação.

Assim, afirma que esse serviço pode facilmente ser enquadrado como uma das etapas do processo de armazenagem dos produtos que serão a posteriori exportados pela BRF, entendimento corroborado por parecer técnico elaborado por empresa de consultoria (Anexo 09 às folhas 2233/2251).

IV.II.4.2 Crédito relativo a Serviços de Locação (Item IV.III.1.2.1.3 do RF)

Os Auditores Fiscais, numa análise que a impugnante julga superficial, para não dizer tendenciosa, teriam cometido dois grandes equívocos: o primeiro, quando descrevem como sendo “uma razoável parcela” os gastos de locações denominadas na planilha da BRF como “ALUGUEL EQUIPAMENTOS OUTROS”, no montante de R\$1.629.540,65 em 2011 e 2013 a 2016, e totalizando R\$820.416,14 relativos ao ano de 2012; e o segundo, quando afirmam que a companhia se valeu de créditos de locações de veículos, de R\$501.107,15 em 2012 e de R\$1.479.380,64 nos demais períodos.

A impugnante considera muito parcial a análise feita pelos autuantes quanto aos créditos tomados pela BRF de modo extemporâneo, ao citarem apenas duas de várias rubricas que deram causa ao creditamento cuja base de cálculo totaliza R\$22.789.091,69. Assim, na sua defesa lista alguns itens cuja base de cálculo é superior a R\$ 1 milhão: “Locação de Equipamentos de Telecomunicação”, “Aluguel de Pá Carregadeira”, “Serviço de Locação de Equipamentos”, Serviço de Locação de Equipamentos para Vigilância Monitorada” e “Serviço de Locação de Equipamentos de Segurança”.

Aduz que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento deturpou a origem dos equipamentos locados, ao registrar, no seu Relatório Fiscal, gastos com locação de empilhadeiras como sendo “locação de veículos”. Fosse o caso de glosar os créditos derivados da locação de veículos, de modo genérico, deveria ter destacado também os valores relativos à locação de “pás carregadeiras”, que igualmente são veículos, o que não foi feito.

No caso, resta comprovada a imprescindibilidade e essencialidade dos serviços para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela BRF, conforme conceito de insumos pacificado pelo STJ, apresentando tabela com detalhamento das rubricas dos serviços de locação registrados pela companhia, ano a ano, que foram extraídos dos seus registros contábeis e fiscais.

Afirma que sequer foi intimada a sustentar seu procedimento com base nessas premissas. Muito menos poderia ser feito com a distorção cometida pelo responsável pelo Auto de Infração, ao omitir o fato de que a locação de empilhadeiras foi classificada de modo genérico como “veículos”.

Ao final deste item, pugna para que os detalhes dessas informações sejam trazidas a posteriori, dado o exíguo prazo para apresentação da impugnação, e, adicionalmente, solicita a realização de diligência para que a autoridade fiscal se incumba de analisar, com o aprimoramento que a tese merece, os registros contábeis da autuada, inclusive informando as contas contábeis e os centos de custos em que esses gastos foram registrados, além de analisar, por amostragem, se assim entender suficiente, os documentos fiscais que ampararam os lançamentos e os créditos correspondentes.

IV.II. 2.3.3 - Créditos Relativos às vendas com suspensão de insumos (Item IV.III.1.2.1.5 do RF)

A impugnante afirma que tomou créditos extemporâneos, em março de 2016, relativos a vendas de diversos insumos, subprodutos de sua atividade agropecuária que nos anos de 2011 a 2016 foram indevidamente tributados, quando deveria ser observada a suspensão das contribuições ao PIS e da Cofins prevista no artigo 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Não há qualquer outra condição para que as empresas façam jus à suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: basta que a pessoa jurídica exerça atividade agropecuária e venda produtos que sejam considerados insumos das mercadorias listadas no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Todos os produtos listados no arquivo “03 2016 Cred Ext Venda Suspensao insumos.xlsx” são, indubitavelmente, insumos para a fabricação de produtos da posição 23 da NCM, qual seja a produção de “farinhas, pós e pellets de carnes, de miudezas, de peixes ou crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, impróprios para alimentação humana; torresmos”, o que torna a venda desses insumos, por parte da BRF, sujeita à suspensão das contribuições ao PIS e da Cofins.

Ocorre que por um lapso de parametrização sistêmica, tais produtos foram, indevidamente, tributados pelas referidas contribuições, fazendo com que a atuada promovesse o levantamento extemporâneo dos indevidos valores, efetuando os devidos ajustes como crédito na apuração dos tributos na escrituração da EFD-Contribuições do mês de março de 2016.

No que tange à alegação dos autuantes de que as vendas foram efetuadas por unidades da BRF que exerciam atividades de industrialização ou abate de animais, e não aquelas com atuação em atividades agropecuárias, que teriam motivado as glosas dos créditos, a impugnante afirma que tal argumento não faz o menor sentido, pelas razões expostas na impugnação.

IV.II.2.4.4 Crédito relativo a monitoramento de energia (Item IV.III.1.2.1.7 do RF)

Segundo a impugnante, em que pese a ausência de retificação dos Dacon e das EFD-Contribuições ter sido o único argumento utilizado para a glosa desses créditos, matéria analisada em tópico específico, passa a descrever as razões que a levaram ao creditamento, o que não era feito até o momento do lançamento na apuração das contribuições do mês de março de 2016.

Afirma que os contêineres frigoríficos utilizados no acondicionamento dos produtos exportados precisam ser “energizados”, e sua carga de bateria, recarregável, precisa ser constantemente monitorada, sendo esse serviço feito, na sua grande maioria, pelos terminais de cargas dos portos por onde são escoadas as exportações.

Trata-se de um serviço prestado de modo corriqueiro pelos terminais portuários, vinculado à armazenagem dos produtos nas operações de venda, imprescindível e absolutamente necessário para a consecução das atividades da atuada e manutenção da sua fonte de receita, gerando, por via de consequência, direito ao

crédito pelos serviços tomados, apresentando neste sentido parecer técnico elaborado por empresa de consultoria (Anexo 09 às folhas 2233/2251).

IV.II.2.4.5 Créditos de Aquisição de Carne in natura (Itens IV.III.1.2.1.2 – SADIA e IV.III.1.2.1.4- BRF)

A impugnante destaca que a mesma origem do direito creditório já havia sido glosada por ocasião dos indeferimentos relacionados aos denominados créditos presumidos de agroindústria, conforme prescritos pela Lei nº 12.350, de 2010, devidamente impugnada no item IV.II.2.1 da impugnação.

Não obstante, reafirma também neste item a sua irrisignação contra as glosas, tanto em relação aos créditos previstos pela Lei nº 12.058, de 2009, e pela Lei 12.350, de 2010, trazendo parecer técnico elaborado por empresa de consultoria (Anexo 09 às folhas 2233/2251).

IV.II.2.4.6 Crédito relativo à reopção pela entrada NF IMOBILIZADO (Item IV.III.1.2.1.6 do RF) e IV.II.2.4.7 Crédito PIS e COFINS – depreciação sobre novas classes de produtos (Item IV.III.1.2.1.8 do RF)

Inicialmente a impugnante destaca o equívoco cometido pelos autuantes ao citarem como sendo créditos indevidos, em relação ao item IV.III.1.2.1.6 do Relatório Fiscal, os valores do arquivo “03 2016 Reopção de aproveitamento de crédito de PISCOFINS.xlsx”, de R\$2.797.039,66 para o PIS e de R\$12.883.334,19 para a Cofins, que na verdade são créditos das contribuições calculados com base em outra planilha apresentada pela autuada.

A impugnante, então, faz a sua defesa com base na planilha que suportou os créditos corretos, de R\$767.751,83 de PIS e de R\$3.536.311,46 de Cofins, que foi disponibilizada pela autuada ao longo do processo de fiscalização.

Durante a fiscalização lhe foi solicitado que apresentasse informações sobre todos os ativos de forma discriminada por nota fiscal, e embora tenha atendido aos pedidos, ressalta que a obrigação acessória relacionada – EFD-Contribuições – não exige a abertura dos créditos sobre os itens do Ativo Imobilizado por nota fiscal, como consta do “Perguntas e Respostas” extraído do site do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED mantido pela RFB.

Com a impugnação apresenta planilha (Anexo 13) onde está detalhada a apuração do crédito tomado, sendo possível se constatar, em relação a cada um dos itens do ativo, o montante já depreciado em cada um dos anos, desde sua aquisição, e assim a autuada determinou quanto faltava tomar de crédito sobre cada um dos bens, o que fez com que ela calculasse o valor dos créditos passíveis de utilização em março de 2016.

Quanto à impossibilidade de alteração do critério para apuração dos créditos de PIS e Cofins, matéria objeto do item IV.II.2.4.6 do Relatório Fiscal, o Auditor Fiscal faz crer que, uma vez que o contribuinte efetue os cálculos com base num dos critérios, essa opção é irretroatável; mas no entender da impugnante essa não é a

correta interpretação do dispositivo regulamentador, citando o § 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004.

Assevera que o disposto no artigo 7º determinou que, uma vez que a empresa opte pelo cálculo com base nos prazos menores (em 1/48 ou 1/24), essa opção é irretratável, e não mais poderia voltar a calcular o crédito com base nas taxas de depreciação.

A regra geral não é uma opção, razão pela qual poderá fazê-la a qualquer tempo desde que observado o prazo prescricional. Deste modo, como a BRF até então não realizara a opção do recolhimento pelo prazo menor (48, 24, 12, ou à vista), entende que pode exercer a opção prescrita na lei e se apropriar dos créditos do imobilizado sobre o prazo menor, estando no prazo de cinco anos (prescricional), visto que na lei não há qualquer vedação que a impeça de fazer de forma retroativa.

Aduz que a RFB já se manifestara sobre essa questão em inúmeros processos de consulta, citando decisão proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/6ª Região, além de apresentar relatório elaborado por empresa especializada que corroboraria os seus argumentos (Anexo 12).

No que diz respeito ao item IV.III.1.2.1.8, a impugnante afirma que os créditos tomados foram erroneamente informados pelos Auditores Fiscais (os corretos são R\$2.797.039,66 de PIS e de R\$12.883.334,19 de Cofins), e as razões da glosa no Relatório Fiscal são simplistas e superficiais, ao simplesmente afirmarem que “não foram disponibilizadas as informações mínimas que permitissem a possível localização dos documentos fiscais em tela nem mesmo na contabilidade da empresa”. Poderiam ter solicitado maiores detalhes dos registros e certamente receberiam as informações que permitiriam concluir pela possibilidade dos créditos.

Alega que os autuantes não negam que a listagem apresentada na planilha “03 2016 Aproveitamento de Crédito PISCOFINS sobre novas classe de produtos.xlsx” faça parte do Ativo Imobilizado da BRF, cujos registros consolidam, ao final, a construção de uma nova linha de produtos lácteos, que à época, era uma das atividades da companhia.

Também neste caso a impugnante tomava os créditos das contribuições com base nas taxas de depreciação aplicáveis, enquanto a legislação permitia a tomada desses créditos em menor prazo. Houve, igualmente, um recálculo das apropriações com base no valor residual dos bens, o que resultou no registro extemporâneo, em março de 2016, dos créditos remanescentes e não prescritos sobre essa classe de produtos. Ao presente item também se aplica o relatório elaborado por empresa especializada (Anexo 12).

Ao final, afirma que o deslinde deste item somente será possível com a realização de diligências, que fatalmente concluirão pela correção dos procedimentos e

cálculos efetuados pela atuada, formulando, em tópico específico, os diversos quesitos pertinentes.

IV.II.2.5 Da Possibilidade de Creditamento Extemporâneo sem a retificação dos DACONS e EFD-CONTRIBUIÇÕES (Item IV.III.1.2.2 do RF)

Ainda sobre o direito ao creditamento extemporâneo, a impugnante 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 Créditos de Fretes (Item IV.III.1.3.4 do RF)

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. 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: 31/01/2016 a 31/03/2016

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: 31/01/2016 a 31/03/2016

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: 31/01/2016 a 31/03/2016

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: 31/01/2016 a 31/03/2016

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

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

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

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

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

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

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. OPÇÃO. VALOR DE AQUISIÇÃO. OPÇÃO EM MOMENTO POSTERIOR À AQUISIÇÃO DOS BENS.

No regime da não cumulatividade, os créditos da Cofins são calculados com base nos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços; opcionalmente, de maneira irretratável, sobre o valor de aquisição desses bens. Essa opção pode ser feita em momento posterior à aquisição das máquinas e equipamentos, hipótese em que a apropriação desses créditos será efetuada a partir da opção e calculada com base no valor residual dos bens.

CRÉDITOS. DESPESAS DE ARMAZENAGEM.

Entende-se por armazenagem a guarda de mercadoria em sentido estrito, não se incluindo nesse conceito serviços de inspeção de containeres, razão pela qual não geram o crédito da não cumulatividade da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2016 a 31/03/2016

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. 2446-2661, 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, 13369.722252/2020-18 e 13369.722990/2020-65, 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, serviços de *cross docking*, locação de uniformes e locação de veículos;
- (iv) créditos relativos a fretes;
- (v) créditos sobre fretes após desembaraço 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, 13369.722252/2020-18 e 13369.722990/2020-65, 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 pelas autoridades fiscais, 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 as autoridades fiscais corretamente constituíram 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, as autoridades fiscais lavraram 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 autoridades fiscais responsáveis pela análise desse suposto crédito, impondo-se a glosa dos créditos considerados ilegítimos.

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

Não há nenhum vício atinente à matéria em apreço, de sorte que a Fiscalização aplicou corretamente a metodologia para a reclassificação fiscal dos produtos na NCM, conforme será abordado posteriormente, e a existência de laudos técnicos é dispensável caso as autoridades fiscais tenham todos os elementos e características necessárias do produto para verificar a sua

classificação fiscal, 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.

A Fiscalização destaca que no trimestre em tela não houve a aquisição de bovinos vivos e, conforme estabelecido nos artigos 33, § 2º e 34, § 2º, da Lei nº 12.058/2009, somente *“bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração”* poderiam dar direito a crédito presumido.

Ademais, conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, as autoridades fiscais constataram o descumprimento dos seguintes 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, entre janeiro e dezembro de 2016**, 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 adquiriu bovinos vivos e 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, as autoridades fiscais glosaram 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 das autoridades fiscais, à fl. 1499, 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 pelas autoridades fiscais no Relatório (fls. 1499/1500):

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 1º 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**, 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. 1516):

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\$ 30.291.693,88 em janeiro, R\$ 29.628.180,33 em fevereiro e R\$ 27.604.881,01 em março. O arquivo não paginável VENDA DE BENS VEDAÇÃO PRESUMIDO, anexado pelo **Termo de Anexação de Arquivo Não paginável de folha 1447**, 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 das autoridades fiscais 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 1454, conforme item **IV.III.1.4 Consolidação dos ajustes de Redução** adiante.

Conforme acima reproduzido, as autoridades fiscais apenas aduziram 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**, as autoridades fiscais assinalaram 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”.

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 pelas autoridades fiscais.

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. 1490-1522.

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.

Aduz ainda a recorrente que as vacinas e os medicamentos integram o seu processo produtivo, e, dessa forma, são insumos essenciais e obrigatórios, bem como que em razão de estarem sob regime de tributação monofásico, gerariam o direito ao creditamento.

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.

As vacinas veterinárias, classificadas na subposição 3002.30 da NCM, 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. Com efeito, **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 produtos cujos créditos foram glosados, porque, segundo a Fiscalização, sujeitos à alíquota zero, constatamos que as glosas estão corretas, conforme disposto no Relatório Fiscal e discriminado na planilha denominada “GLOSAS 01-trim 2016”, aba “Alíq Zero”, juntada à fl. 1446. Com efeito, a Fiscalização glosou créditos de produtos químicos sujeitos à alíquota zero, classificados no capítulo 29 da NCM, relacionados no Anexo I do Decreto 6.426/2008, com base no art. 1º, inciso I, do aludido decreto, bem como de produtos sujeitos à alíquota zero por força do disposto no art. 2º da Lei 10.147/2000.

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 acepção 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: “1) 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. 1561 do Relatório Fiscal.

Trata-se de serviço realizado após a conclusão da fase de produção dos bens, os quais estão, segundo as autoridades fiscais, “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 pelas autoridades fiscais 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 01-trim 2016”, aba “Locação de Veículos”, juntada à fl. 1446, as autoridades fiscais glosaram os créditos das contribuições em comento referentes a:

- *SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;*
- *SERVICO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICASE1;*
- *SERVICO ALUGUEL MUNCK 20T;*
- *SERVICO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA;*
- *SERVICO CAMINHAO MUNCK;*
- *SERVICO CAMINHAO MUNCK 20 A 30 TON;*
- *SERVICO LOCACAO DE EMPILHADEIRA.*

Na peça recursal, a recorrente sustenta que a locação de veículos, notadamente de empilhadeiras, foi objeto de glosa pelas autoridades fiscais 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 as 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** 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 e transpaleteira** são utilizados nas **atividades da empresa**, cabe a apropriação de crédito atinentes às locações em apreço, 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 a:

- *SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;*
- *SERVICO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICASE1;*
- *SERVICO ALUGUEL MUNCK 20T;*
- *SERVICO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA;*
- *SERVICO CAMINHAO MUNCK;*
- *SERVICO CAMINHAO MUNCK 20 A 30 TON;*
- *SERVICO LOCACAO DE EMPILHADEIRA.*

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

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

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

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

Portanto, uma vez que os produtos adquiridos, discriminados na planilha juntada à fl. 1451, denominada **GLOSA DE FRETES 01-trim 2016** (notadamente **carne, açúcar e milho**) não ensejam, segundo as autoridades fiscais, 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 autoridades fiscais **ainda glosaram** créditos relativos a **bens importados**, conforme consta da aludida planilha **GLOSA DE FRETES 01-trim 2016**, aba **“Fretes de NF emitidas BRF”** e de acordo com a fundamentação constante do Relatório Fiscal (fl. 1576) a seguir reproduzida:

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

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

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

Registre-se que foram glosados, pelas autoridades fiscais, créditos referentes a **bens importados** e não somente a **insumos importados**.

O resultado das glosas consta da tabela consignada pelas autoridades fiscais no Relatório Fiscal (fl. 1574), 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 (fl. 1454).

GLOSA DE FRETES			
PIS - VALOR DA CONTRIBUIÇÃO A EXCLUIR DO CRÉDITO	Janeiro	Fevereiro	Março
Fretes de Açúcar	718,56	641,32	614,50
Fretes com crédito ordinário glosado e admitido cré. Presumido	102.311,38	119.724,35	99.536,97
Fretes de carne	1.649,91	2.131,85	2.290,20
Fretes de entrada de Importações	22,59	21,24	5,92
Total	104.702,44	122.518,75	102.447,58
COFINS - VALOR DA CONTRIBUIÇÃO A EXCLUIR DO CRÉDITO	Janeiro	Fevereiro	Março
Fretes de Açúcar	3.309,74	2.953,95	2.830,40
Fretes com crédito ordinário glosado e admitido cré. Presumido	471.252,41	551.457,59	458.473,29
Fretes de carne	7.599,58	9.819,43	10.548,81
Fretes de entrada de Importações	104,06	97,82	27,26
Total	482.265,79	564.328,78	471.879,76

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 das autoridades fiscais e manteve as glosas.

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, **reverto 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	03/2016
101	3.814.374,51
201	3.446.247,34
301	4.187.126,82
Total	11.447.748,67

COFINS

Tipo de Crédito => Mês	03/2016
101	17.569.240,15
201	15.873.624,13
301	19.286.159,90
Total	52.729.024,18

Asseveraram ainda que “os créditos ordinários equivalentes à base de cálculo de **R\$ 693.802.949,70** em março de 2016 foram informados sem registro de nenhuma nota fiscal na EFD-Contribuições. Resumindo, **R\$ 693.802.949,70 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.

A recorrente apresentou vários arquivos acerca dos créditos extemporâneos registrados no período sob análise, conforme discriminado pela Fiscalização no Relatório Fiscal:

Em resposta ao item 6 (fl. 309) da Intimação Fiscal nº 222-2020/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB (fl. 4), que solicitou informações a respeito de créditos extemporâneos, a contribuinte forneceu (fl. 702) uma série de arquivos, contendo dados sobre créditos extemporâneos sobre as mais diversas alegações:

4 – **Crédito Extemporâneo (Item 6)**: apresenta as planilhas digitais contendo as informações referentes aos Créditos Extemporâneo declarados na EFD-Contribuições referente ao primeiro trimestre de 2016.

Este item foi acompanhado dos arquivos (fl. 702):

03 2016 Reopcao de aproveitamento de credito de PISCOFINS.xlsx
 03 2016 Cred Ext Venda Suspensao insumos.xlsx
 03 2016 Cred Ext Servico de Locacao.xlsx
 03 2016 Cred Ext Servico de Armazenagem.xlsx
 03 2016 Cred Ext Sadia Carne in natura.xlsx
 03 2016 Cred Ext monitoramento energia.xlsx
 03 2016 Cred Ext Carne in natura.xlsx
 03 2016 Aproveitamento de credito PISCOFINS sobre novas classes de produtos.xlsx

Conforme acima consignado, as autoridades fiscais requereram esclarecimentos e documentos com vistas a verificar a **legitimidade dos créditos extemporâneos**.

Dessa forma, inicialmente, analisaremos a **legitimidade** dos supostos créditos extemporâneos registrados pela recorrente e a comprovação, por parte da recorrente, da existência desses créditos mediante a apresentação dos documentos requeridos pela Fiscalização.

No que diz respeito ao suposto **crédito extemporâneo referente a serviço de armazenagem**, a recorrente aduz o seguinte:

Para manutenção da qualidade dos produtos, por exigência dos clientes e das legislações sanitárias de todos os mais de 130 países para quem a BRF exporta, uma série de rotinas devem ser obrigatoriamente adotadas – o que reforça a essencialidade dos gastos relacionados. Uma dessas rotinas é, exatamente, a revisão dos containers onde serão acondicionados os produtos a serem exportados. Esse trabalho é realizado por empresas terceirizadas, junto aos armazéns onde se localizam esses containers, nos diversos portos brasileiros utilizados pela empresa para realização dessas operações de exportação.

Entendo que a contratação de tais serviços se enquadra no conceito de armazenagem disposto no art. 3º, IX da Lei 10.833/03, o qual abrange os custos de guarda, depósito, conservação e preparação da mercadoria na operação de venda (exportação) e, dessa forma, em tese, cabe a apropriação de crédito, desde que comprovada a contratação mediante a apresentação de documentos. No entanto, tratando-se de crédito extemporâneo, conforme será fundamentado mais adiante, para aproveitamento, deve-se retificar a EFD-Contribuição do período a que se refere o crédito, com a inclusão de cada documento comprobatório, vale dizer, de cada nota fiscal emitida pelo prestador de serviço, conforme exige a legislação pertinente.

No que tange ao **crédito extemporâneo relativo à carne *in natura* (Sadia)**, a Fiscalização assim consignou no Relatório Fiscal:

Neste caso, a contribuinte apresenta o arquivo 03 2016 Cred Ext Sadia Carne in natura.xlsx (anexado na fl. 702 juntamente com os demais arquivos relativos a crédito extemporâneo). Trata-se de interessante tentativa de apropriação de crédito presumido de, em sua enorme maioria, vendas da BRF SA para a SADIA SA, em 2012, onde a empresa incorporadora, BRF SA pretende agora crédito presumido na operação, baseada na Lei nº 12.350/2010.

Esclarecendo: na grande maioria dos casos, **quem vendeu foi BRF SA e quem comprou foi SADIA SA**. Assim, pela Lei nº 12.350/2010, cabe a análise de crédito presumido pela entidade compradora, no caso, SADIA SA, agora pretendido pela incorporadora, BRF SA, como ajuste positivo de seu próprio crédito. Por si só a descrição já elimina a possibilidade. Se existente, o que não é verdade pelas razões abaixo expostas, o crédito em tela teria que ser apurado **necessariamente** mediante apresentação de Dacon retificador da incorporada SADIA SA.

E diz-se necessariamente porque a Lei nº 12.350 trata de crédito presumido sobre operação com produtos relativos a carne de aves e suínos no art. 55 e no art. 56, apenas. O parágrafo 2º do art. 55 da Lei nº 12.350/2010, abaixo transcrito, estabelece 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**, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País”: (...)

Já o §2º do art. 56 da Lei nº 12.350/2010 estabelece em seu § 2º que o “direito ao crédito presumido somente se aplica aos produtos de que trata o caput adquiridos com alíquota zero das contribuições, no mesmo período de apuração, de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003”, na redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013: (...)

Assim, a própria Lei nº 12.350/2010 veda, nos dois casos, a apuração de crédito presumido em outro período de apuração que não seja aquele onde a mercadoria foi adquirida ou recebida. Esta possibilidade é excluída literalmente pela Lei. Logo, não é possível a apuração de crédito presumido da Lei 12.350/2010, relativo ao ano 2012, na apuração de março de 2016!

Desta forma, sem mesmo analisar as demais razões para não admissão à apuração deste crédito, semelhantes ao tratado no item IV.III.1.1.2 acima, podemos afirmar não ser admitida esta apuração na EFD-Contribuições da BRF SA de março de 2016.

Já, no que diz respeito ao **crédito extemporâneo relativo à carne *in natura* (BRF SA)**, a Fiscalização assim consignou no Relatório Fiscal:

Neste caso, a contribuinte apresenta o arquivo 03 2016 Cred Ext Carne in natura.xlsx (anexado na fl. 702 juntamente com os demais arquivos relativos a crédito extemporâneo).

Este arquivo refere-se, em tese, a aquisições da BRF SA de carnes de aves e de suínos, entre 2011 e 2016.

A BRF SA pretende apurar crédito presumido de aquisições de carne in natura no período de 2011 a fevereiro de 2016, como ajuste positivo de seu crédito no período de apuração de março de 2016.

Cabem aqui algumas considerações a respeito das informações presentes no arquivo em tela. Relativamente ao período de 2011, há R\$ 66.394.428,88 com indicação de aquisição da própria BRF! Em 2012, a BRF SA é informada como fornecedor de R\$ 7.609.274,18! Há entre as aquisições carnes temperadas, que não se classificam no capítulo 02 e sim no capítulo 16 da NCM, conforme bem descrito no item a respeito de classificação fiscal incorreta adiante. Assim, tais vendas não poderiam ter ocorrido com suspensão e o crédito presumido era vedado.

Além disto, como bem descrito no item IV.III.1.1.2 acima, a BRF SA nunca atendeu às condições para apuração de qualquer crédito presumido tratado na Lei nº 12.350/2010. Em todos os períodos desde a edição desta Lei houve glosa de crédito presumido relativo a carnes de aves e de suínos, tratados nos processos listados no item IX, adiante.

Não bastasse isto, lembre-se que a Lei nº 12.350 trata de crédito presumido sobre operações com produtos relativos a carne de aves e suínos no **art. 55 e no art. 56**, apenas. O parágrafo 2º do art. 55 da Lei nº 12.350/2010, abaixo transcrito, estabelece 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**, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País”: (...)

Já o §2º do art. 56 da Lei nº 12.350/2010 estabelece em seu § 2º que o “direito ao crédito presumido somente se aplica aos produtos de que trata o caput **adquiridos com alíquota zero da contribuições, no mesmo período de apuração, de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País**, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003”, na redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013: (...)

Assim, a própria Lei nº 12.350/2010 veda, nos dois casos, a apuração de crédito presumido em outro período de apuração que não seja aquele onde a mercadoria foi adquirida ou recebida. Esta possibilidade é excluída literalmente pela Lei. Logo, não é possível a apuração de crédito presumido da Lei 12.350/2010, relativo ao período de 2011 até fevereiro de 2016 na apuração de março de 2016! Seria necessária a retificação da apuração de cada período correspondente aos créditos informados no arquivo citado por força da Lei nº 12.350/2010, arts. e parágrafos citados.

A recorrente assevera que a defesa ao direito creditório relativamente a esta origem de créditos presumidos encontra-se devidamente impugnada no recurso, conforme itens IV.II.2.1, bem como que, não obstante, tendo em vista a glosa específica relacionada aos creditamento extemporâneo, defende a legitimidade desse crédito.

Os créditos presumidos referentes ao período fiscalizado, 1º trimestre de 2016, foram corretamente glosados pela Fiscalização, conforme fundamentação constante do presente voto. A glosa levada a efeito pela Fiscalização acerca dos **créditos presumidos extemporâneos em questão**, vale dizer, suposto **crédito presumido extemporâneo referente à aquisição de carne *in natura* pela SADIA SA, em 2012**, e suposto **crédito presumido extemporâneo referente à aquisições pela BRF SA de carnes de aves e de suínos, entre 2011 e 2016**, fundamenta-se, conforme acima consignado, no 2º do art. 55 e no 2º do art. 56, todos da Lei nº 12.350/2010, que vedam a escrituração e, por conseguinte, o aproveitamento de crédito presumido em período distinto do referente à aquisição do bem.

Ademais, como bem observado pelo acórdão recorrido, o crédito presumido pode ser descontado das contribuições devidas em cada período de apuração, com as quais a receita advinda da exportação nesse mesmo período guarda relação direta:

O crédito presumido pode ser descontado das contribuições devidas em cada período de apuração, com as quais a receita advinda da exportação nesse mesmo período guarda relação direta. Veja-se que a IN RFB nº 1.911, 2019, reforça esse

entendimento, ao estabelecer que o montante do crédito presumido será determinado mediante a aplicação das respectivas alíquotas sobre o valor resultante da aplicação da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês pela pessoa jurídica.

Essa relação existente entre o crédito presumido apurado num determinado período e as receitas bruta total e de exportação somente reforçam a obrigatoriedade da retificação dos Dacon do período de apuração em que o crédito presumido se originou, caso a autuada a ele fizesse jus, inclusive no caso da empresa incorporada SADIA SA, que foi a compradora dos produtos. Não pode a incorporadora simplesmente registrar esse crédito presumido como ajuste na EFD-Contribuições de março de 2016.

Logo, correta a glosa atinente a esse ponto.

Quanto ao **crédito extemporâneo referente a serviço de locação**, a Fiscalização assim registrou no Relatório Fiscal:

Neste caso, a contribuinte apresenta o arquivo 03 2016 Cred Ext Servico de Locacao.xlsx (anexado na fl. 702 juntamente com os demais arquivos relativos a crédito extemporâneo), onde pretende crédito extemporâneo por conta de equipamentos locados que teriam ficado fora da EFD-Contribuições ou Dacon do período da aquisição.

Antes de mais nada, é imperioso ressaltar que foram apresentadas duas planilhas, uma relativa à BRF SA, de 2011 e 2013 a 2016 e uma relativa a 2012, com informações misturadas de aquisições da incorporada SADIA SA e da BRF SA. Desde logo cabe ressaltar que uma razoável parcela das locações informadas não teriam seu crédito reconhecido nem mesmo se tivessem sido apresentadas no seu correto período de apuração. Tratam-se de locações com a seguinte descrição: ALUGUEL EQUIPAMENTOS OUTROS, totalizando R\$ 1.629.540,65 em 2011 e 2013 a 2016 e totalizando R\$ 820.416,14 relativos ao ano de 2012. A condição primária para aproveitamento de quaisquer aluguéis de máquinas ou equipamentos é que sejam “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. **Por óbvio que não há possibilidade de crédito em locação de bem onde não se especifica para que serve e muito menos se não for informado de que bem se trata.**

Ainda, R\$ 501.107,15 em 2012 e R\$ 1.479.380,64 nos demais períodos são relativos a locação de veículos.

A isto se some a vedação ao aproveitamento de crédito sem retificação dos Dacon, EFD-Contribuições e DCTF correspondentes, adiante tratada.

Cabe à recorrente comprovar e demonstrar cada uma das supostas locações de máquinas ou equipamentos a que se refere o **crédito extemporâneo sob análise**, o que não foi feito no curso do procedimento de fiscalização, conforme apontado pelas autoridades fiscais, nem até a apresentação da impugnação, conforme consta do acórdão recorrido:

A despeito de tais parcelas não representarem a totalidade dos bens locados, é inconteste a conclusão apresentada pelos autuantes quanto às locações descritas genericamente como “aluguel equipamentos outros”: desconhece-se de que bem se trata e para que serve. E com a impugnação continua a se desconhecer, pois a impugnante solicitou que os detalhes dessas informações sejam trazidas a posteriori, o que até o momento não o fez.

Na peça recursal, a recorrente pleiteia que os detalhes das informações acerca desse crédito extemporâneo sejam trazidas posteriormente e solicita diligência:

Faremos isso, de antemão pugnando para que os detalhes dessas informações sejam trazidas a posteriori, dado o exíguo prazo para apresentação da presente peça impugnatória e, adicionalmente, solicitando a realização de diligência, para que a autoridade fiscal se incumba de analisar, com o aprimoramento que a tese merece, os registros contábeis da autuada, inclusive informando as contas contábeis e os centos de custos em que esses gastos foram registrados, além de analisar, por amostragem, se assim entender suficiente, os documentos fiscais que ampararam os lançamentos e os créditos correspondentes.

Ora, cabe à recorrente comprovar a legitimidade do crédito extemporâneo em tela até a apresentação da impugnação, sob pena de preclusão, e a diligência não cabe para produzir provas, a seu cargo, acerca de direito creditório.

Dessa forma, correta a glosa desse crédito extemporâneo referente a “serviço de locação”.

Os **créditos extemporâneos relativos às vendas efetuadas com suspensão de insumos**, se referem a vendas realizadas pela recorrente de 2011 a fevereiro de 2016 a diversos adquirentes, que, segundo a recorrente, deveriam ter sido realizadas com suspensão. Sendo assim, a recorrente optou por escriturar crédito extemporâneo referente às saídas de bens tributadas pelas contribuições em apreço.

Na peça recursal, a recorrente, com base nos artigos 8º e 9º da Lei 10.925/2004, assevera que “faz jus ao tratamento de suspensão das contribuições ao PIS e da Cofins sobre os produtos vendidos como insumos das mercadorias da posição 23 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM”.

Tratam-se de venda de **resíduos e desperdícios relacionados ao abate e processamento de animais**, conforme destacado pela Fiscalização:

Veja-se que os bens em tela são **resíduos e desperdícios relacionados ao abate e processamento de animais**, além da produção de farinhas de penas ou de vísceras. Todos os produtos cujo crédito é pretendido foram extraídos do arquivo acima identificado e são os seguintes: farinha de carne e ossos de suínos - gra, farinha de vísceras mista, farinha mista aves / suínos - venda, farinha pena - venda, farinha pena hidrolisada, farinha pena hidrosilada, farinha pena sangue hidrolisado, farinha pena/sangue, farinha vísceras / ossos aves - venda, farinha

visceras / ossos suínos - venda, farinha visceras e ossos aves, farinha visceras suínos - granel, farinha visceras/ossos aves pd granel, fígado fgo (nao comest) bl perd, fígado suíno p/pet food cong, gordura industrial aves - venda, gordura industrial suína ácida, gordura mista de aves e suínos, gordura mista tridecanter, gordura suína, gordura tratada frango/peru, máscara suína congelada (venda), miúdos cong de suíno - orelha, miúdos cong. de frango (fígado r. animal, miúdos congelados de suíno - fígado, óleo de ave, oms000 ouvido médio sui cong pet food, osr012 orelha suína perd sc 12kg, pele de peru cong (transf), pele frango cong p/pet (nao comest), pele/máscara grau b cong, penas de aves, penas de aves - venda, pev-20 pele frango cong (transf), resid. ind. p/far. visceras aves - venda, resid.ind. p/ farinha viscer sui - venda, residuo indl p/farinha visceras aves, residuo industrial, resíduos de carne, resíduos de carne - frango, resíduos de carne (frango), resíduos de carne(frango), resíduos ind. p/farinhas - venda, rif000 resíduos ind p/fab. farinhas, rim suíno cong transf, sangue de aves, sangue de aves venda, sangue suíno, sangue suíno para venda, sangue suíno resfriado para venda, sub-prod graxaria bov, sucata residuo de animais mortos, visceras de frango, visceras de suíno, visceras vermelhas.

Estes produtos **não são produtos agropecuários**, ficando evidente que se tratam de resíduos da agroindústria.

Com efeito, a atividade agropecuária consiste na atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, conforme disposto na legislação, e, sendo assim, as vendas em apreço não se referem à venda de produtos agropecuários, e sim, notadamente, à venda de **resíduos e desperdícios industriais relacionados ao abate e processamento de animais**, conforme bem destacado pela Fiscalização:

E mais, **todos os produtos nos quais se alegam que as vendas deveriam ter ocorrido com suspensão são resíduos industriais, que não existiriam na atividade agropecuária**. Logo, tais produtos não são oriundos da atividade agropecuária e sim oriundos da atividade agroindustrial, não fazendo jus à alegada suspensão.

Por isso mesmo, não cabe a suspensão de exigibilidade das contribuições em comento, disposta na Lei 10.925/2004 (art. 8, § 1º, inciso III, combinado com o art. 9º, *caput*, e inciso III) e na Instrução Normativa SRF 660/2006 (art. 2º, inciso IV, e art. 3º, inciso III).

Ademais, não há respaldo na legislação para o procedimento adotado pela recorrente, consistente na escrituração direta de suposto crédito referente à saída por ela considerada como tributada indevidamente.

No caso de tributação indevida pela contribuições em tela na venda de determinado bem, caso tenha ocorrido recolhimento das contribuições no período, cabe restituição, em razão de pagamento indevido, que deverá ser analisado em processo administrativo próprio. Caso não tenha ocorrido recolhimento das contribuições no período, em razão da existência de saldo credor, cabe a retificação da escrituração fiscal do período. Certo é

que não cabe a apropriação direta do suposto crédito, em período distante da ocorrência, como feito pela recorrente. Há ainda providências dispostas na legislação concernentes à correção das informações da Cofins e da contribuição ao PIS constantes das notas fiscais emitidas com a incidência das contribuições em apreço.

Na verdade, como bem registrado pela Fiscalização no Relatório Fiscal, o que se pretende “é a diminuição pretérita dos débitos, a ser corrigida pela criação imaginária de um crédito sem absolutamente qualquer base legal”.

Logo, correta a glosa efetuada pela Fiscalização atinente a esse ponto.

No que tange aos **créditos extemporâneos atinentes à reopção pela entrada**, a Fiscalização assevera que a recorrente pretende alterar a forma de aproveitamento dos créditos sobre bens do ativo imobilizado.

No cálculo dos créditos sobre os encargos de depreciação, a regra era a apuração sobre a depreciação contábil, nos termos do § 1º do artigo 1º da Instrução Normativa SRF 457/2004 e, de forma opcional, conforme § 2º do mesmo artigo, era possível aproveitar o crédito em quatro ou dois anos, de acordo com as Leis 11.774/2008 e 12.546/2011.

Segundo a Fiscalização, respeitadas as condições estabelecidas em cada diploma legal, era permitida a opção por qualquer forma de aproveitamento, mas, uma vez estabelecida, a opção escolhida era irretroatável, conforme artigo 7º da IN SRF 457/2004, não sendo admitida a sua alteração.

A recorrente repisa os argumentos apresentados na peça de impugnação e pleiteia a manutenção dos créditos extemporâneos em comento registrados por ela na sua escrituração fiscal.

Entende que somente a opção pelo cálculo com base nos prazos menores (em 1/48 ou 1/24) é irretroatável.

Nesse ponto, correto o entendimento da recorrente. Como bem apontado pelo acórdão recorrido, conforme disposto no art. 2º, § 2º, da IN SRF 457/2004, “mesmo a pessoa jurídica tendo apropriado créditos decorrentes da depreciação pela regra geral, ela ainda pode aderir à “sistemática de aquisição”, calculando o crédito sobre a parcela correspondente a 1/48 ou 1/24 do valor residual dos bens parcialmente depreciados, ou consoante o escalonamento disposto nas Leis 11.774/2008 e 12.546/2011.

No entanto, a recorrente não evidenciou o seu suposto direito creditório, com a apresentação de documentos comprobatórios e explicações requeridas pelas autoridades fiscais, acerca da totalidade dos créditos em preço que pretende aproveitar de forma extemporânea, conforme bem fundamentado pela DRJ:

Os autuantes afirmam que os créditos relacionados no arquivo “03 2016 Reopção de aproveitamento de credito de PISCOFINS.xlsx” estão desacompanhados de qualquer explicação, sendo listada uma série de documentos fiscais de aquisição,

datados de 30/06/2004 a 31/05/2016 – embora o período de apuração ora em litígio tenha se encerrado em 31/03/2016 (1º trimestre de 2016).

Por esse motivo, e também pela ausência de retificação dos Dacon e das EFD-Contribuições dos períodos em que os créditos foram gerados, os valores lançados a título de Ajustes de Acréscimo na EFD-Contribuições em março de 2016 não foram aceitos pelo Fisco.

A impugnante destaca, inicialmente, o equívoco cometido pelos autuantes ao citarem como créditos indevidos, para este item do Relatório Fiscal, os valores de R\$2.797.039,66 (PIS) e de R\$12.883.334,19 (Cofins).

Vejamos. No demonstrativo à folha 51 do Relatório Fiscal, nas respectivas colunas do “Valor do imposto (...)” foram informados os seguintes valores na linha relativa à “Reopção (...)”: R\$2.797.039,66 (PIS) e R\$12.883.334,19 (Cofins); e na linha relativa à “Crédito depreciação Extemporâneo (...)”, R\$767.751,83 (PIS) e R\$3.536.311,46 (Cofins).

De fato, houve apenas uma inversão nos valores do referido demonstrativo.

No arquivo “03 2016 Reopcao (...)”, apresentado durante a fiscalização, o valor total do crédito apurado é R\$769.601,92 (PIS) e R\$3.544.833,08 (Cofins); e no arquivo “03 2016 Aproveitamento de credito (...)”, R\$2.797.039,66 (PIS) e R\$12.883.334,19 (Cofins).

Em cada item específico do Relatório Fiscal os autuantes analisaram o arquivo correto apresentado pela contribuinte.

No item “IV.III.1.2.1.6 Crédito relativo à reopção pela entrada NF IMOBILIZADO” os autuantes citaram e analisaram o arquivo “03 2016 Reopção de aproveitamento de credito de PISCOFINS.xlsx”.

Por sua vez, os produtos mencionados no item “IV.III.1.2.1.8 Crédito PIS e COFINS – depreciação sobre novas classes de produtos” foram exatamente aqueles listados no arquivo “03 2016 Aproveitamento de credito PISCOFINS sobre novas classes de produtos.xlsx”.

Portanto, repita-se, trata-se apenas de equívoco no demonstrativo à folha 51 do Relatório Fiscal que nenhum prejuízo trouxe à análise do direito creditório e à defesa da atuada.

A impugnante afirma que no arquivo por ela apresentado durante a fiscalização é possível se constatar, em relação a cada um dos itens do ativo, o montante já depreciado em cada um dos anos, desde sua aquisição, e que foi assim que se determinou o quanto faltava tomar de crédito sobre cada um dos bens, de modo a calcular o valor dos créditos passíveis de utilização em março de 2016.

Entretanto, improcede tal alegação.

Analisando-se o arquivo “03 2016 Reopção de aproveitamento de credito de PISCOFINS.xlsx”, objeto do item ora em análise, com 25179 linhas, constata-se

que nele foram informadas apenas colunas identificadas como “data de emissão”, “data de entrada”, “CPF ou CNPJ do vendedor”, “descrição dos produtos”, “classificação fiscal NCM”, “quantidade”, “valor contábil” e os créditos do PIS e da Cofins apurados.

Têm razão os autuantes quando afirmam que “mesmo que porventura fosse admitida a alteração da opção, a contribuinte não apresentou sequer as informações mínimas a respeito dos bens em tela, não tendo informado o nº de patrimônio, o valor de aquisição, o prazo de depreciação do bem, a data da suposta alteração de opção, o valor depreciado até então. Também não informou qual das diversas empresas incorporadas adquiriu o bem em tela e demonstração de inexistência de reavaliação do bem em tela. Considerando o provável prazo de 10 anos para depreciação de máquinas, todas as aquisições anteriores a 01/01/2006 não deveriam figurar na listagem, que inclui aquisições desde 2004”.

Portanto, diferentemente do que alegou a impugnante, essas informações de fato não constam no arquivo “03 2016 Reopção de aproveitamento de credito de PISCOFINS.xlsx”.

A impugnante apresenta, então, o “Anexo 13”, à folha 2310, cujos valores dos créditos do PIS e da Cofins são idênticos àqueles informados anteriormente no arquivo “03 2016 Reopcao (...)” apresentado durante a fiscalização e analisado pelos autuantes.

No referido Anexo 13 há 7 planilhas, com diversas informações e diversos “status regra” e “status regra II”, identificadas como: “KOB1”; “A regra encontrada não está no KOB6”; “Composição regra ok”; “KOB6 maior que o vlr do bem”; “valor do KOB6 menor que o vlr do bem”; “sem KOB6”; “ajustar em alguma KOB6”; “aplicar rateio considerando-se OI (retornar o KOB6 completo)”; “aplicar rateio considerando-se OI+Regra”; e “Pegar no KOB1”. Mas as explicações apresentadas na impugnação resumem-se ao trecho a seguir transcrito: (...)

Quanto ao citado item com o número de ordem 638310, unidade satélite sistema de refrigeração para cd, com data de incorporação em 20/02/2008, no arquivo “03 2016 Reopcao (...)” há 5 linhas com créditos extemporâneos do PIS e da Cofins, cuja base de cálculo totaliza R\$4.249.010,79.

Já no Anexo 13, para se apurar o valor de aquisição do bem (coluna I), a impugnante parte do valor “total por nota na ordem” (valor total do ativo, coluna AB, de R\$ 57.443.976,58). Assim, com base na “alocação proporcional” (coluna AC), no caso no percentual de 14,79%, chega-se ao valor “total por nota nesse item” (coluna AD)/“valor de aquisição do bem” (coluna I)/“valor da aquisição” (coluna Y), de R\$8.498.021,58.

Dividindo-se o valor de aquisição pelo prazo de depreciação (coluna AH), apura-se o valor da “quota de depreciação mensal” (coluna AI).

No cálculo dos créditos passíveis de utilização em março de 2016 (coluna AK), foi considerado o total de meses entre 2011 e o 1º trimestre de 2016 (colunas AP a

AU), no caso, 60 meses, que, multiplicados pela “quota de depreciação mensal” (coluna AI), resultou no “valor a depreciar em março/2016” (coluna AL)/“Base de cálculo” (coluna M) do crédito, de R\$4.249.010,79.

Em relação ao citado item, desconhece-se, a teor do art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 457, de 2004, o efetivo valor de aquisição do bem, lastreado em documento fiscal, pois, como explicado anteriormente, o valor apurado pela contribuinte é resultado da aplicação de um percentual de “alocação proporcional” sobre o valor “total por nota na ordem”.

O “valor da aquisição” calculado pela contribuinte é R\$8.498.021,58, a depreciação acumulada é R\$5.028.001,58 (coluna Z), resultando no valor contábil de R\$3.470.020,00 (coluna AA), o valor a depreciar em março de 2016 é R\$4.249.010,79 e há ainda 36 “meses futuros” (coluna AV).

Não restou comprovado, portanto, que, após adoção da regra geral (“sistemática da depreciação”), tenha a contribuinte optado pela “sistemática de aquisição” sobre o valor residual do bem parcialmente depreciado. Se feita a opção em março de 2016, a contribuinte não esclarece se no cálculo adotou a parcela correspondente ao prazo menor (1/48, 1/24, 1/12, ou à vista).

A impugnante também não informou qual das diversas empresas incorporadas adquiriu os bens ou mesmo a demonstração de inexistência de reavaliação do imobilizado, além de não ter se manifestado quanto à impossibilidade de figurarem aquisições anteriores a 01/01/2006 ou posteriores ao 1º trimestre de 2016.

Todos esses fatos reforçam o quão obrigatória e imprescindível é a retificação das EFD-Contribuições dos períodos em que os créditos se originaram.

O relatório elaborado por empresa especializada (Anexo 12 às folhas 2295/2309), que se presume tenha sido proferido antes da autuação, em nada altera as conclusões apresentadas neste voto, pois a análise efetuada apenas confirmou a possibilidade de opção pela apuração do crédito sobre parcela do valor residual das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado parcialmente depreciados. No referido relatório nenhum valor de crédito é mencionado.

As informações prestadas durante a fiscalização e com a impugnação não foram capazes de comprovar a correta opção prevista nos §§ 2º dos arts. 1º e 3º da IN SRF nº 457, de 2004, para o cálculo dos créditos do PIS e da Cofins, e conseqüentemente do crédito extemporâneo alegado.

Por fim, destaque-se que em que pese a análise efetuada quanto às informações prestadas no Anexo 13, a ausência de retificação dos Dacon e da EFD-Contribuições dos períodos em que os créditos foram gerados veda o creditamento extemporâneo pretendido, matéria que será oportunamente analisada em item específico deste voto.

Dessa forma, inequívoco que a recorrente não evidenciou o seu suposto direito creditório e, dessa forma, adoto as razões de decidir, acima reproduzidas, apresentadas pela DRJ.

Quanto aos **créditos extemporâneos referentes à depreciação sobre novas classes de produtos**, a Fiscalização aduz que a recorrente pretende aproveitar crédito sobre a depreciação de bens que devem ser incorporados ao ativo imobilizado, como tijolo, cimento, argamassa, materiais de construção e serviço de azulejo, no entanto, assevera que não há prova de que as notas fiscais em tela não tenham sido incorporadas ao ativo imobilizado e detalha, no Relatório Fiscal, que a recorrente não evidenciou a legitimidade e liquidez do crédito extemporâneo pretendido, conforme a seguir reproduzido:

(...) Não há qualquer prova de que as notas fiscais em tela não tenham sido incorporadas ao ativo imobilizado.

Não consta o CNPJ do vendedor nem qualquer outra informação que permita inferir de onde veio o bem em tela. Há informação da chave da nota fiscal em **311 linhas**, com valor contábil de **R\$ 6.750.281,73**, sendo que o arquivo contém **66.259 linhas** com dados, com valor contábil de **R\$ 169.517.555,09**. Não foram disponibilizadas as informações mínimas que permitissem a possível localização dos documentos fiscais em tela nem mesmo na contabilidade da empresa.

Em relação às notas fiscais presentes no arquivo 03 2016 Aproveitamento de credito PISCOFINS sobre novas classes de produtos.xlsx para as quais foram informadas a chave da nota, foram pesquisadas as seguintes notas constantes do arquivo, emitidas por **SIDERACO SA**, filial inscrita no CNPJ 06.245.870/0008-83, com as chaves 3513050624587000088355000000082931001666322, número 8293, R\$ 16.843,65, 3513050624587000088355000000082921005711180, número 8292, R\$ 26.507,95, 3513050624587000088355000000083561001605112, número 8356, R\$ 9.508,70, 3513050624587000088355000000082961001679116, número 8296, R\$ 11.340,68 e 3513050624587000088355000000082941002220414, número 8294, R\$ 5.286,65. Foi pesquisado o diário geral emitido utilizando os arquivos contábeis obtidos no SPED-Contábil para o período de 24 de maio a 28 de junho de 2013.

A contribuinte lança no histórico da contabilidade a razão social do emitente do documento. Os lançamentos encontrados com a expressão **SIDERACO** no histórico foram apenas os transcritos abaixo. Nenhum deles se refere às notas fiscais em tela. O número da linha referenciado é o número da linha no arquivo presente no SPED. (...)

Ocorre também que a apropriação de créditos de depreciação é faculdade concedida pela legislação, que não obriga a contribuinte a apurar o crédito. De outro lado, os créditos contra a fazenda pública prescrevem no prazo de cinco anos. Os créditos que não foram aproveitados até aquele prazo fatal não são mais permitidos. No montante adicionado aos ajustes positivos de créditos há valores prescritos. Não foi fornecida informação que permitisse a localização da enorme maioria das notas fiscais listadas. Em relação às poucas notas cuja chave foi fornecida, não foi localizada no período indicado a contabilização da amostra

realizada das notas informadas. A análise não foi aprofundada por não ser relevante para a pretensão do crédito em tela.

Os créditos de depreciação devem ser informados no registro F120.

A recorrente repisa os argumentos apresentados na impugnação, argumenta que houve um recálculo das apropriações com base no valor residual dos bens, o que resultou no registro extemporâneo, em março de 2016, dos créditos remanescentes, e que o deslinde em relação ao presente item somente será possível com a realização de diligências, que fatalmente concluirão pela correção dos procedimentos e cálculos efetuados pela atuada.

Sem razão a recorrente.

Quanto à alegação da recorrente sobre os valores dos créditos erroneamente informados no Relatório Fiscal, trata-se somente de equívoco no demonstrativo à folha 51, que nenhum prejuízo trouxe à defesa, conforme já assinalado.

No mais, conforme consignado pela Fiscalização no Relatório Fiscal, e confirmado pelo acórdão recorrido, a recorrente não evidenciou o suposto crédito extemporâneo em questão, com a apresentação de documentos e de informações mínimas necessárias para a análise da legitimidade e liquidez do crédito e, em se tratando de crédito, cabe à recorrente comprovar a legitimidade e liquidez, não cabendo, conforme já destacado neste voto, a conversão do julgamento em diligência para produzir prova a seu cargo.

Acerca do **crédito extemporâneo concernente ao monitoramento de energia**, a Fiscalização afirma que os créditos listados no arquivo *03 2016 Cred Ext monitoramento energia.xlsx* foram identificados como “serviço monitoramento”, “container monitoram plug in exportacao”, “container monitoram energia exportacao” e “plugagem/monitoramento”.

Segundo a recorrente:

Esse serviço está claramente vinculado à armazenagem dos produtos nas operações de venda, no caso específico, das exportações. Desde que saem das plantas industriais da Recorrente, os produtos destinados ao mercado externo devem ser transportados em caminhões frigoríficos e/ou acondicionados em contêineres frigoríficos. No caso dos caminhões, a energia necessária para manter a carroceria em temperaturas adequadas é fornecida pelo próprio veículo. No caso dos contêineres, essa energia é fornecida pelos terminais portuários ou, quando embarcados, pelos sistemas dos navios que os estão transportando.

De fato, a contratação desse serviço é imprescindível para a manter os produtos em condições ideais para consumo, de modo que se enquadra no conceito de armazenagem disposto no art. 3º, IX da Lei 10.833/03, o qual, conforme já assinalado, abrange os custos de guarda, depósito, conservação e preparação da mercadoria na operação de venda (exportação).

Logo, em tese, cabe a apropriação de crédito. No entanto, tratando-se de crédito extemporâneo, conforme será fundamentado mais adiante, para aproveitamento, deve-se retificar a EFD-Contribuição do período a que se refere o crédito, com a inclusão de cada

documento comprobatório, vale dizer, de cada nota fiscal emitida pelo prestador de serviço, conforme exige a legislação pertinente.

Portanto, no que diz respeito à **legitimidade e liquidez dos créditos extemporâneos** registrados pela recorrente, inferimos o seguinte:

- Quanto ao **crédito extemporâneo referente a serviço de armazenagem** e ao **crédito extemporâneo concernente ao monitoramento de energia**, em tese, cabe a apropriação de crédito, conforme exposto no voto, no entanto, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela Fiscalização porque somente é possível o aproveitamento desses supostos créditos, mediante a retificação das escriturações fiscais, notadamente da EFD-Contribuição, dos períodos a que se referem os créditos, com a inclusão de cada documento comprobatório, vale dizer, de cada nota fiscal emitida pelo prestador de serviço, conforme exige a legislação pertinente;
- Quanto ao **crédito extemporâneo relativo à carne *in natura* (Sadia)** e quanto ao **crédito extemporâneo relativo à carne *in natura* (BRF)**, devem ser apurados somente no período a que se refere o suposto crédito presumido, conforme disposto expressamente na legislação mencionada neste voto, não sendo possível a apuração em período distinto do da aquisição do bem, notadamente porque esses supostos créditos têm relação com as receitas de exportação do mesmo período dos créditos, o que reforça a necessidade de, tratando-se de crédito extemporâneo, retificação das escriturações fiscais do período a que se referem os supostos créditos;
- Quanto aos **créditos extemporâneos relativos às vendas efetuadas com suspensão de insumos**, não se tratam de produtos agropecuários e sim de resíduos e desperdícios industriais relacionados ao abate e processamento de animais, não havendo que se falar em suspensão da exigibilidade das contribuições em comento, conforme consignado anteriormente neste voto, e, por conseguinte, não há crédito extemporâneo referente a essa matéria, além de não haver respaldo na legislação para o procedimento adotado pela recorrente, consistente na escrituração direta de suposto crédito referente à saída por ela considerada como tributada indevidamente, e, por fim;
- Quanto aos **créditos extemporâneos referentes a serviço de locação**, aos **créditos extemporâneos atinentes à reopção pela entrada** e aos **créditos extemporâneos referentes à depreciação sobre novas classes de produtos**, a recorrente não evidenciou os supostos créditos extemporâneos em questão, com a apresentação de documentos e de informações mínimas necessárias para a análise da legitimidade e liquidez do crédito, de sorte que, em se tratando de crédito, cabe à recorrente comprovar a legitimidade e liquidez, não cabendo, a conversão do julgamento em diligência para produzir prova a seu cargo, além disso, o

aproveitamento desses suposto créditos somente é possível mediante a retificação das escriturações fiscais do período a que se referem.

Conforme acima consignado, a recorrente não atendeu à formalidade disposta na legislação para o aproveitamento de crédito extemporâneo, concernente à retificação da escrituração fiscal (EFD-Contribuições ou Dacon) do período do crédito extemporâneo pleiteado, com a discriminação de todas as NF-e emitidas pelos fornecedores, contendo todos os seus dados, e no *leiaute* exigido pela legislação, de sorte que o descumprimento dessa formalidade é suficiente, por si só, para manter as glosas efetuadas pela Fiscalização atinentes a créditos extemporâneos.

Com efeito, a Fiscalização, no Relatório Fiscal, às fls. 1540 e seguintes, citou toda **legislação que impõe a retificação da escrituração fiscal**, tanto da Dacon como da EFD-Contribuições, no caso de escrituração de crédito extemporâneo, de modo que restou inequívoca a necessidade de cumprimento dessa obrigação.

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 n. 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. (...)

No entanto, preferiu a recorrente, de forma distinta da prevista na legislação, tão somente **registrar o alegado crédito extemporâneo diretamente nos campos referentes a “Ajustes” da escrituração fiscal**, no mês de **março de 2016**, 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.

Logo, forte nesses argumentos, mantenho as supracitadas glosas de créditos extemporâneos efetuadas pelas autoridades fiscais.

Omissão de receitas decorrentes da indevida classificação dos produtos na NCM

Conforme destacado pelas autoridades fiscais, “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 222-2020/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB (fl. 3) a apresentar a lista de ingredientes e aditivos das carnes temperadas e kits classificados no capítulo 02 e de cada produto da posição 1902 da NCM:

- 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 na posição

1902 e também para todas as carnes temperadas com quaisquer produtos (de bovinos, de suínos, de aves ou outras) e conjunto de produtos agrupados conhecidos por kits que classificou em quaisquer 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. **Informar também os ingredientes e aditivos de todos os hambúrgueres vendidos, classificados no capítulo 02 da NCM, mesmo que não sejam temperados.**

Esclareça-se desde logo a incorreção na citação da legislação na intimação. Onde se lê conforme Anexo da Instrução Normativa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nº 22/2011, leia-se conforme Anexo da Instrução Normativa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nº 22/2005. Não houve qualquer prejuízo em relação à citação incorreta do ano na intimação.

Em 03/11/2020 (fls. 309) respondeu anexando o arquivo da folha 701 com os ingredientes solicitados, salvo pouquíssimos casos adiante tratados.

Infere-se que as autoridades fiscais 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 pelas autoridades fiscais referente a determinados produtos.

Reclassificação fiscal levada a efeito pelas autoridades fiscais referente a carnes temperadas

As autoridades fiscais, 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**.

Apresentam 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: janeiro de 2016, fevereiro de 2016 e março de 2016). 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 FELICIDADE (CHESTER) PD;*
- 12) *KIT AFETO (CHESTER/ FILE MIGN) PD;*
- 13) *CHA026 CHESTER C/AZEITE E ERVAS CX22KG;*
- 14) *COXA C/OP FGO TEMP CONG ASSA FACIL SD;*
- 15) *SOBRECOXA C/OP FGO TEMP CON AS FAC SD;*
- 16) *PEITO FRANGO TEMP CONG REV MI;*
- 17) *FILEZINHO TEMP CONG DE FGO (SASSAMI);*
- 18) *CORTES TEMP CONG DE FRANGO (FILEZINHO);*
- 19) *COXINHA E MEIO DA ASA TEMP SADIA 1KG;*
- 20) *FGO A PASSARINHO TEMP CONG SADIA PT 1KG;*
- 21) *FILEZINHO PEITO TEMP FGO SADIA 1KG;*
- 22) *PERU TEMPERADO CONGELADO SADIA CX 16KG;*
- 23) *PICANHA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL;*
- 24) *PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADIA;*
- 25) *COSTELA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL;*
- 26) *FMF010 FILE MIGNON SUINO TEMP PERD 10KG.*

Relatam as autoridades fiscais que o Parecer Normativo Cosit n. 6, de 20/12/2018, dispõe que a autoridade fiscal não está vinculada às conclusões quanto a classificação fiscal de qualquer laudo ou parecer apresentado por qualquer especialista ou entidade, devendo ser levado em consideração apenas as características técnicas das mercadorias analisadas.

Fundamentam 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]

Continuam as autoridades fiscais:

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.

Foi apresentado o Relatório explicativo das operações relativas às Linhas de Produção da BRF S.A., anexado na fl. 320, parte da resposta ao item 2 da citada intimação, indicando, pelo menos para o bacon, que os temperos são colocados nas carnes com injetoras de tempero na operação de corte e desossa.

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 222-2020/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB, anexado na folha 701. Constam desta resposta produtos com as seguintes informações: PRODUTO DE REVENDA, NÃO TEMOS ACESSO A LISTA DE INGREDIENTES. A contribuinte foi regularmente intimada a apresentar os ingredientes dos produtos que comercializa, sendo responsável por sua correta classificação fiscal a fim de corretamente cumprir suas obrigações fiscais. Preferiu não informar do que são compostos. Saliente-se que existe obrigação de que estes ingredientes constem da embalagem das mercadorias vendidas, conforme **Anexo da Instrução Normativa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nº 22/2005, item 6.2.** Estes produtos,

320782-PEITO FRANGO TEMP CONG REV MI, 252642-KIT AMOR YPE (PERU/PIC SUI/FILE MIGN), 278663-SOBRECOXA S/O S/P TEMP PERU CONG REV MI foram considerados com classificação fiscal incorreta por serem temperados. Ainda, em relação aos produtos 138620-FRANGO INT ESPEC TEMP CONG SADI SUPRE FS, 20862-CARNE MECAN SEPARADA CONGELADA PERU, 205540-COPA FATIADA PERDIGAO FS (KITS), 205559-PRESUNTO PARMA FAT RESF PD FS (KITS) não foi apresentado qualquer informação. Quanto aos produtos 271539-KIT FIAT 3 S/TAG (CHESTER) PERDIGAO, 271540-KIT FIAT 4 S/TAG (CHESTER) PERDIGAO, 255852-KIT FE BHG (PERU/COST SUI/ PERNIL) PD, 271500-KIT OTIMISMO BIMBO (PERU) PERDIGAO, cujos ingredientes não foram fornecidos para o 1º trimestre de 2016, os ingredientes foram localizados em outros períodos de apuração. (...)

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.

Por exemplo, 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 701, acima reproduzidas:

138953-FRANGO INT ESPECIAL TEMP CONG SADI SUPRE, 140348-PERNIL TEMP VINHO ESPUM CONG SADI 12KG, 140404-PERNIL TEMP VINHO ESPUM CONG SADI 13KG, 155579-CHFP16 CHESTER INT CONG PESTO PERD 16KG, 155597-CHFP17 CHESTER INT CONG PESTO PERD 17KG, 155598-CHFP18 CHESTER INT CONG PESTO PERD 18KG, 155620-CHFP19 CHESTER INT CONG PESTO PERD 19KG, 155622-CHFP20 CHESTER INT CONG PESTO PERD 20KG, 205755-PERU SABOR MANTEIGA COM ERVAS, 205756-PERU ASSA FACIL 2700G A 5000G S/M SADIA, 211834-FRANGO INT TEMP ASSA FACIL SAD PT 1,5KG, 216752-COXA C/OP FGO TEMP CONG ASSA FACIL SD, 216782-SOBRECOXA C/OP FGO TEMP CON AS FAC SD, 237914-PEITO PERU TEMPERADO SADIA, 252642-KIT AMOR YPE (PERU/PIC SUI/FILE MIGN), 252776-KIT REALIZA TIGRE (CHA/LOM/COST/MOL/COP), 255852-KIT FE BHG (PERU/COST SUI/ PERNIL) PD, 255965-KIT CORACAO RENAULT 1(PER/LOM/FIL/COT/PN, 255968-KIT CORACAO NISSAN (PER/LOM/FIL/COT/P,

255969-KIT SONHOS RBS (CHESTER/LOMB TEM) PD, 255970-KIT SORTE YAMAHA (CHESTER/PNL TEMP) PD, 256038-KIT CONQUIS OSWALDO C(AVE/LOMBT/PER)SD, 256042-KIT ALEGRIA LEO MADEIRA (PERU/LOMBT) SD, 256055-KIT CONQUIS ESSILOR (AVE/LOMBT/PERNT) SD, 256057-KIT SUCESSO MORENA ROSA (AVE) SD C/2 KIT, 256067-KIT SUCESSO AMBEV (AVE) SD C/ 1 KIT, 260971-KIT CONQUIS ARCELOR (CHT/LOMBT/PERNT) SD, 261037-KIT LIBERDADE DHL (PERU/PERSF/LOMSF) SD, 261047-KIT ABRACOS ULTRAGAZ (PERU/LOMBO) PD, 261533-KIT SUCESSO COMB (AVE)SD C/ 2 KITS, 261569-KIT SONHOS COMB (CHESTER/LOMSF) PD, 262006-KIT EMOCÃO TECHNIP(PER/LOMB/PNL/COST/PI, 271444-KIT CARINHO COSAN (CHT/PNL TEM/LOMB TEM), 271500-KIT OTIMISMO BIMBO (PERU) PERDIGAO, 271576-KIT SUCESSO ALL (AVE) SD C/ 2 KITS SADIA, 271656-KIT AMIZADE SOMOS EDUCACAO (PER/PERN) SD, 271706-KIT VITORIA NET (PERU) SADIA, 271707-KIT SUCESSO CASSEMS (AVE) SD C/ 2 KITS, 273100-KIT CARINHO NOBLE (CHT/PERSF/LTF010) PD, 273102-KIT CORA MAGNESITA (PERU/PNL/LBM/FMF/COT, 273112-KIT CONQUIS APERAM (CHT/LOMBT/PERNT) SD, 295752-CARCACA FGO.DESSOADA TEMPERADA, 3000-PERU TEMPERADO CONGELADO SADIA CX 18KG, 303968-PERU INTEIRO TEMP INSTITUCIONAL, 325074-CARCACA DE FGO DESOS.TEMP.INDIVIDUAL, 335864-PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 1,1KG, 335879-LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SD 1,1KG, 338743-FRANGO INT TEMP ASSA FACIL SD PT 1,8KG, 347849-CORTES TEMP CONG DE FRANGO (FILEZINHO), 350706-PERU INTEIRO SABOR MANTEIGA COM ERVAS, 350707-PERU SABOR MANTEIGA COM ERVAS, 365633-FRANGO INT ESPEC TEMP CONG SD SUPRE FS, 365889-CHESTER C/AZEITE E ERVAS PERDIGAO, 366787-PERU ASSA FACIL 2700G A 5000G S/M SADIA, 371751-FRANGO INT ESPECIAL TEMP CONG SADI SUPRE, 373811-KIT OTIMISMO (PERU) PERDIGAO, 373999-LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SADIA 1,32KG, 374007-PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 2,86KG, 381080-LOMBO SUINO TEMPERADO INSTITUC SADIA, 392389-COXA C/OP FGO TEMP CONG SADIA ASSA FACIL, 396839-SOBRECOXA C/OP FGO CONG TEMP AS FACIL SD, 403580-PICANHA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL, 406653-FILE PEITO FGO S/OP TEMP CONG SD ASSA FC, 415715-PERU TEMPERADO CONGELADO SADIA CX 10KG, 415723-PERU TEMPERADO CONGELADO SADIA 14KG, 416037-PERU TEMPERADO CONGELADO SADIA CX 12KG, 418889-PERU TEMPERADO CONGELADO SADIA CX 16KG, 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, 445622-KIT SACOLA PERU PD C/4 KITS, 445623-KIT RENOVACAO (PERU) PD, 445666-KIT OTIMISMO (PERU) PD, 445668-KIT AFETO (CHESTER/ FILE MIGN) PD, 445670-KIT SONHOS (CHESTER/LOMB TEM) PD, 445686-KIT SORTE (CHESTER/PNL TEMP) PD, 445707-KIT FE (CHESTER/COST SUI/FILE MIGN) PD, 446143-KIT SACOLA SUPREME (AVE) SD C/ 6 KITS, 446144-KIT SACOLA PERU SD C/ 4 KITS, 446145-KIT CARINHO (CHT/PNL TEM/LOMB TEM) PD, 446251-KIT REALIZAÇÃO (CHA/LOMB/FCOST/MOL/COP), 446259-KIT CORACAO (PERU/LOMB/FILE/COT/PNL), 446286-KIT ABRACOS

(PERU/LOMBO) PD, 446287-KIT BRINDE FUNC (CHESTER/LOMBO), 446288-KIT SUCESSO (AVE) SD C/ 2 KITS, 446291-KIT VITORIA (PERU) SD, 446292-CESTA VITORIA (PERU) SD, 446330-CESTA ALEGRIA (PERU)/LOMB TEMP) SD, 446334-KIT CONFRATERNIZACAO (AVE/LOMB TEMP) SD, 446345-KIT ALEGRIA (PERU)/LOMB TEMP) SD, 446361-KIT AMIZADE (PERU/PERN TEMP) SD, 446407-KIT CONQUISTA (AVE/LOMB TEM/PERN TEM) SD, 446414-KIT EMOCAO (PERU/LOMB/PNL/COST/PIC) SD, 446431-KIT LIBERDADE (FGO FACIL/PNL/LOMBO) SD, 448917-PERU TEMPERADO CONGELADO C/MOLHO SD, 451857-CESTA OTIMISMO (PERU) PD, 451858-CESTA SORTE (CHESTER/PNL TEMP) PD, 456497-PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADIA, 47635-COXINHA E MEIO DA ASA TEMP SADIA 1KG, 482773-PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADIA, 500056-PERU TEMPERADO CONGELADO SADIA CX 16KG, 500075-PERNIL TEMPERADO CONGELADO SADIA, 500153-COSTELA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL, 500745-LOMBO TEMPERADO CONGELADO SADIA, 500746-FGO A PASSARINHO TEMP CONG SADIA PT 1KG, 500762-FILEZINHO PEITO TEMP FGO SADIA 1KG, 832967-PER312 PERU TEMP PERD 3-3,99KG CX 12KG, 832968-PER416 PERU TEMP PERD 4-4,99KG CX 16KG, 834905-PER313 PERU TEMP PERD 3-3,99KG CX 13KG, 834906-PER314 PERU TEMP PERD 3-3,99KG CX 14KG, 834910-PER315 PERU TEMP PERD 3-3,99KG CX 15KG, 834911-PER316 PERU TEMP PERD 3-3,99KG CX 16KG, 834922-PER417 PERU TEMP PERD 4-4,99KG CX 17KG, 834923-PER418 PERU TEMP PERD 4-4,99KG CX 18KG, 834924-PER419 PERU TEMP PERD 4-4,99KG CX 19KG, 834925-PER420 PERU TEMP PERD 4-4,99KG CX 20KG, 981558-PEK014 PERU TEMP PERD 3-3,99KG CX 14,6KG, 988129-CHA021 CHESTER C/AZEITE E ERVAS CX21KG, 988130-CHA022 CHESTER C/AZEITE E ERVAS CX22KG, 988146-CHA023 CHESTER C/AZEITE E ERVAS CX23KG, 988148-CHA024 CHESTER C/AZEITE E ERVAS CX24KG, 988149-CHA025 CHESTER C/AZEITE E ERVAS CX25KG, 990474-STG010 FILE PEITO FGO TEMP PT2,5KG PERD, 997485-PNF010 PERNIL TEMP CONG PERD CX 10KG, 997496-LTF010 LOMBO TEMP CONG PERD CX 10KG, 997498-FMF010 FILE MIGNON SUINO TEMP PERD 10KG. (...)

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 às autoridades fiscais 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:

(...)

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). (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 pelas autoridades fiscais 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, as autoridades fiscais incluíram 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 pelas autoridades fiscais 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 pelas autoridades fiscais 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 (fl. 2498).

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 222-2020/EQUAD3/DRF BLU/SRRF09/RFB, à fl. 701. Como exemplos, seguem os ingredientes referentes a duas tortas:

19022000	489565	TORTA DE FRANGO COM CATUPIRY 500G	FARINHA DE TRIGO ENRIQUECIDA COM FERRO E ÁCIDO FÓLICO, ÁGUA, GORDURA VEGETAL, CARNE DE FRANGO (CARNE DE FRANGO, ÁGUA, SAL, CONDIMENTO, PROTEÍNA DE SOJA, ESTABILIZANTES: TRIPOLIFOSFATO DE SÓDIO (INS 451i) E POLIFOSFATO DE SÓDIO (INS 452i), ANTIOXIDANTE ERITORBATO DE SÓDIO (INS 316) E AROMA NATURAL), REQUEIJÃO, CREME DE LEITE, MOLHO DE TOMATE (TOMATE, CONDIMENTOS, AÇÚCAR, SAL E REALÇADOR DE SABOR GLUTAMATO MONOSSÓDICO (INS 621j)), LEITE EM PÓ, AMIDO MODIFICADO, AZEITONA, CONDIMENTOS, AZEITE DE OLIVA, MARGARINA, OVO, SAL, QUEIJO PARMESÃO, MELHORADORES DE FARINHA: BISSULFITO DE SÓDIO (INS 222) E CLORIDRATO DE L-CISTEÍNA (INS 920) E AROMA IDÊNTICO AO NATURAL
19022000	500373	TORTA DE IOGURTE DE FRANGO 500G	FARINHA DE TRIGO ENRIQUECIDA COM FERRO E ÁCIDO FÓLICO, IOGURTE PARCIALMENTE DESNATADO, ÓLEO DE SOJA, CARNE DE FRANGO, OVO, ÁGUA, MOLHO DE TOMATE, PALMITO, QUEIJO PARMESÃO, CEBOLA, AZEITONA, REQUEIJÃO CREMOSO, MILHO, AMIDO MODIFICADO, MARGARINA, SAL, PIMENTAS CALABRESA E PRETA, FERMENTOS QUÍMICOS: FOSFATO MONOCÁLCICO (INS 341i), PIROFOSFATO 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 ainda a Fiscalização que nas Nesh da posição 1902 “*As massas alimentícias da presente posição são produtos não fermentados, fabricados com sêmolos ou farinhas de trigo, milho, arroz, batata, etc.*”, ao passo que os produtos fabricados pela recorrente e identificados como **tortas** possuem **fermento** entre seus ingredientes, o que os exclui da posição 1902.

Por fim, entende a Fiscalização 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 as autoridades fiscais 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; SC SRRF/9ªRF/Diana nº 42/2011, SC SRRF/6ªRF/Diana nº 2/2013; SC Coana nº 301/2015, SC Cosit nº 98.263/2018 e SC Cosit nº 98.219/2020, 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 pelas autoridades fiscais, 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 pelas autoridades fiscais, concernente às tortas em questão.

Das receitas financeiras omitidas

Segundo as autoridades fiscais, foi “constatado que algumas receitas financeiras que deveriam ter sido tributadas não constam como base de cálculo do PIS e da Cofins no 1º trimestre de 2016”.

Destaca ainda a Fiscalização que, considerando que as receitas financeiras foram objeto dos itens 25, 26 e 27 da Intimação Fiscal nº 222-2020/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB, verificou-se que as respostas apresentadas pela recorrente confirmam o entendimento no sentido de que as receitas registradas na conta contábil 570011 - *PROVISAO S/JUROS DE DEPOSITOS JUDICIAIS* não foram tributadas.

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

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

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

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			
2016	Base de Cálculo	PIS (0,65%)	COFINS (4%)

<i>Janeiro</i>	3.255.119,65	21.158,27	130.204,78
<i>Fevereiro</i>	1.025.700,91	6.667,05	41.028,03
<i>Março</i>	7.067.113,09	45.936,23	282.684,52
TOTAL	11.347.933,65	73.761,55	453.917,33

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. São tão-somente uma medida preparatória, preventiva, de garantia para posterior adimplência de dívida que se discute.

A decisão judicial, por sua vez, 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.

É factível a possibilidade de os valores da atualização monetária e dos juros dos depósitos judiciais não serem efetivamente recebidos pela empresa, uma vez que a decisão judicial pode considerar como devida a pendência, alterando a composição patrimonial do contribuinte depositante ao determinar o respectivo pagamento.

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 conseqüente 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 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 pelas autoridades fiscais 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 PIS e COFINS*, 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.

As autoridades fiscais 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 autoridades fiscais aplicaram 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 pelas autoridades fiscais.

Aduz a Fiscalização que, de acordo com os recibos de entrega das EFD-Contribuições, foram entregues no dia 01/08/2019 as EFD-Contribuições de janeiro, fevereiro e março de 2016 (fls. 285,286 e 293).

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 (base de cálculo=valor do ajuste/alíquota)	
	mar/16
	1,65%
Valor informado nos Ajustes – 101 (março)	3.814.374,51
Valor da base de cálculo = Ajuste/Alíquota	231.174.212,73
Valor informado nos Ajustes – 201 (março)	3.446.247,34
Valor da base de cálculo = Ajuste/Alíquota	208.863.475,15
Valor informado nos Ajustes – 301 (março)	4.187.126,82
Valor da base de cálculo = Ajuste/Alíquota	253.765.261,82
Total da base de cálculo por alíquota e mês	693.802.949,70

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)
Março de 2016	01/08/2019	Retificadora	693.802.949,70	34.690.147,49
			TOTAL	34.690.147,49

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 ofício relativas ao inadimplemento de obrigação principal, configurando a duplicidade de penalidade.

Tal alegação não merece acolhida, na medida em que se tratam 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 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 prova a seu cargo.

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.

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

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

Ratificado pelo Ilustre Relator, aduziu a Fiscalização que a Recorrente informou na EFD-Contribuições **créditos extemporâneos**, como *Ajuste Oriundo de Outras Situações, Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas*.

Sendo assim, com base na Lei nº 13.670/2018, imputou à Recorrente a multa do art. 12, inciso II, da Lei 8.218, de 1991, para o caso da escrituração com informações inexatas, omitidas ou incompletas”, por entender a fiscalização que não se tratava de ajustes.

Por sua vez, a recorrente defende-se ao alegar que não se verificou os pressupostos da materialidade de aplicação da multa, pois a maneira como foi formalizado o creditamento extemporâneo não caracterizou o tipo apto à subsunção de incidência da penalidade.

Prevê o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, regulamentado pelos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.212/1991, a imputação de multa regulamentar pelo cumprimento das obrigações acessórias com incorreções ou omissões.

Veja-se que, a imputação da multa regulamentar se dá pela apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital com incorreções ou omissões. Todavia, a Recorrente prestou informações EFD-Contribuições **créditos extemporâneos**, como *Ajuste Oriundo de Outras Situações, Ajuste referente Crédito Extemporâneo de medicamentos e vacinas*, o que no meu entender, demonstra a espontaneidade da Recorrente para prestação a informação.

Sendo assim, não vislumbro nos autos pressupostos de materialidade para imputação da referida penalidade, pois os créditos extemporâneos aproveitados pela Recorrente decorreram da revisão de apurações anteriormente formalizadas por ela perante à RFB.

Trata-se de uma questão de direito, a Recorrente entende que faz jus aos créditos extemporâneos; à autoridade fiscal cabia o instituto da glosa, que é materialização da ausência do direito pleiteado, não cabendo, portanto, a glosa e a aplicação da multa concomitantemente. Nesse sentido, não há requisitos autorizadores para manutenção da multa regulamentar imputada prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/91.

Por isso, voto por dar provimento ao presente tópico recursal.

Por tudo, voto por dar parcial provimento ao presente Recurso para cancelar a multa regulamentar imputada prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/91.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima