



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17830.723872/2021-11
ACÓRDÃO	3202-002.785 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2016

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 aquisições de medidores, a contratação de serviço movimentação *cross docking*, de serviço de repaletização e as locações de uniformes para os trabalhadores manipuladores de alimentos.

ALUGUEL. UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos da Cofins, o aluguel de empilhadeira, bateria de empilhadeira, paleteira, transpaleteira, trator, pá carregadeira, caminhão munck, motoniveladora, poliguindaste, máquina patrola, caminhão hidrotrato e retroescavadeira utilizados nas atividades da empresa, 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.

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS (CAPATAZIA E ESTIVA) PRESTADOS NO PAÍS. CONDIÇÕES. CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA NACIONAL, DE FORMA AUTÔNOMA À IMPORTAÇÃO. TRIBUTADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da Cofins, na não cumulatividade, poderão descontar crédito somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. Os gastos com serviços portuários no País, descritos como capatazia e estiva, vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2016

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: 01/07/2016 a 31/12/2016

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: 01/07/2016 a 31/12/2016

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. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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.

ESCONDIDINHOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Com base nas *Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – Nesh*, os “escondidinhos” não se classificam na posição 1902, e sim na posição 2106.

PENAS DE AVES E FARINHAS DE PENAS DE AVES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

As penas de aves e as farinhas de penas de aves se classificam na posição 0505 da NCM.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2016

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

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.

MULTA REGULAMENTAR POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA DE OFÍCIO. CUMULATIVIDADE. POSSÍVEL.

Distintos os fatos, a base de cálculo e os próprios bens jurídicos tutelados por cada uma das normas, é possível a aplicação cumulativa da multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória e da multa de ofício.

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)** à aquisição de medidores e de termômetros, discriminados no voto; **(2)** ao serviço movimentação “cross docking”; **(3)** aos serviços de repaletaização; **(4)** aos aluguéis empilhadeira, bateria de empilhadeira, paleteira, transpaleteira, trator, pá carregadeira, caminhão munck, motoniveladora, poliguindaste, máquina patrola, caminhão hidrotrato e retroescavadeira; **(5)** à locação de uniformes; **(6)** a serviços portuários, executados no País, vinculados à operação de importação de insumos, contratados junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados pela Cofins e pela contribuição ao PIS, na sistemática da não cumulatividade; **(7)** 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; **(8)** aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos 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; **(9)** ao tópico “Das Demais Alterações necessárias nos ajustes de acréscimo”, atinentes à locação de uniforme realizada para os trabalhadores manipuladores de alimentos, e as atinentes à locação de veículos utilizados nas atividades da empresa, exceto a locação de veículos destinados ao transporte de carga ou de passageiros. Acompanhou pelas conclusões, o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, sobre a reversão dos aluguéis de uniformes (itens 5 e 9), por entender que não se trata de insumo, mas de crédito previsto no inciso IV (locação de equipamentos), do art. 3º, das leis de regência das contribuições. **Por maioria de votos**, em afastar a aplicação da multa disposta no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991. Vencido o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira (Relator), que negava provimento ao recurso na matéria. Acompanhou a divergência, pelas conclusões, o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, que votou por afastar a multa disposta no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, por entender que a capitulação correta da multa seria a do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Juciléia de Souza Lima. **Por maioria de votos**, em negar provimento ao recurso, para **(1)** manter a

classificação adotada pela autoridade fiscal quanto às carnes temperadas e aos kits e **(2)** 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 nas matérias. **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, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 05, juntado às fls. 9105-9222:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte acima identificada que pretendem a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep relativas ao período de julho a setembro de 2016 (3º trimestre) e outubro a dezembro de 2016 (4º trimestre de 2016).

Segundo consta do Relatório Fiscal às folhas 1489/1710, o procedimento fiscal abrangeu a verificação dos créditos e dos débitos do PIS/Pasep e da Cofins apurados nos referidos períodos, tendo sido detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária e que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados na EFD-Contribuições. Assim, ao final dos trabalhos, foram apurados saldos devedores em todos os meses dos trimestres.

No auto de infração relativo à Cofins às folhas 1460/1467, as infrações apuradas foram assim descritas: “Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente” e “Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição”; e no auto de infração relativo à Cofins às folhas 1477/1483, “Omissão de Receita”.

No auto de infração relativo à Contribuição para o PIS/Pasep às folhas 1468/1464, as infrações apuradas foram assim descritas: “Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente”, “Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição” e “Omissão de Receita”.

Foi, ainda, lavrado auto de infração, às folhas 1484/1486, 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:

– 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. Também o art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, exclui da aplicação dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, as carnes em tela. Além disto, mesmo que tal não ocorresse, estas carnes não são produtos agropecuários, mas sim agroindustriais, não podendo ter crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, que só admite o crédito para insumos caracterizados como agropecuários.

– 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”.

Os autuantes transcrevem a ementa da Solução de Consulta nº 46 - Cosit, de 17/01/2017, segundo a qual, para apuração do crédito presumido do art. 34 da Lei nº 12.058, exigese que “a pessoa jurídica que pretende apurar o crédito presumido não utilize como matéria prima em seus processos industriais qualquer dos produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM”, o que exclui, de pronto, a pretensão da contribuinte.

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

A fiscalizada, em resposta à Intimação Fiscal nº 222-2020/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB, item 6 (fls. 713 e 758), forneceu uma série de arquivos (fl.758) 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 08 2016 Registro M110 e M510.xlsx”, “ITEM 23 09 2016 Registro M110” e “ITEM 23 12 2016 Registro M110 e M510.xlsx”, anexadas na folha 757, 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) “Insumo Inseminação”; (ii) “Manutenção de Empilhadeiras”; (iii) “Serviços Laboratorial e Materiais de Laboratório”; (iv) “Insumos PREB PAREDE LEVEDURA”; e (v) “Bonificação Aluguéis de Empilhadeiras”.

IV.III.1.2.1.1 Crédito relativo a Insumo Inseminação

Segundo os autuantes, no arquivo “08 2016 Insumo Inseminacao.xlsx” apresentado pela contribuinte estão listados 4.192 itens como pipetas de inseminação artificial, diluentes de sêmen sacos, cateteres, tubos coletores, luvas, palhetas, etc. e as notas emitidas entre 12/07/2012 e 28/07/2016, totalizando o montante de R\$17.285.897,05. Estão presentes no citado arquivo apenas 2.082 chaves de NFe completas, com 44 dígitos, sendo que a contribuinte utiliza descrição da mercadoria diferente da que consta nas notas fiscais dos fornecedores, dificultando bastante a identificação do item referenciado.

Afirmam ser necessária, então, a análise manual de cada um dos itens, concluindo que é **“evidente que as informações prestadas pela contribuinte estão incorretas e imprestáveis para verificação dos milhares de itens informados como geradores de créditos extemporâneos”**.

Mesmo assim, na busca da verdade material, após descreverem as inúmeras inconsistências encontradas, os autuantes informa ter localizado *“no sistema ReceitaData 2.064 itens de notas fiscais, dos quais apenas os 1.501 coincidem em valor com o valor informado no arquivo, totalizando apenas R\$6.972.028,66 localizados. Porém, dos itens localizados, 731 informavam valor apurado de Cofins igual a zero, informando base de cálculo igual a zero ou alíquota igual a zero, ou seja, com valor apurado das contribuições iguais a zero, totalizando R\$3.669.498,02. Nota-se, então, que apenas R\$3.302.530,64, ou 19,11% em valor*

dos itens indicados como geradores de crédito foram efetivamente localizados e comercializados com alíquota positiva de PIS e Cofins”.

Ao final, relembram 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 Manutenção de Empilhadeiras

Os créditos extemporâneos foram informados pela contribuinte no arquivo “09 2016 Manutencao de Empilhadeira.xlsx”, “*onde estão listados 25.666 itens como parafusos, mancais, cilindros, rolamentos, buchas, eixos, correntes, rodas, sensores, volantes, etc. e as notas emitidas entre 25/11/2010 e 28/07/2016, o que demonstra a existência de **notas fiscais emitidas mais de 5 anos antes da data do creditamento**, totalizando o montante de R\$ 22.528.631,72. Estão presentes no citado arquivo apenas 7.962 chaves de NFe completas, com 44 dígitos”.*

Tal qual no item anterior, os autuantes afirmam que as informações prestadas pela contribuinte estão incorretas e imprestáveis para verificação dos milhares de itens informados como geradores de créditos extemporâneos, e a despeito das inconsistências e incorreções existentes, na busca pela verdade material, localizaram “no sistema ReceitaData 7.727 itens de notas fiscais, dos quais apenas os 4.098 coincidiam em valor com o valor informado no arquivo, totalizando apenas R\$3.182.731,53 localizados. Porém, dos itens localizados, 1.265 informavam valor apurado de Cofins igual a zero, informando base de cálculo igual a zero ou alíquota igual a zero, ou seja, com **valor apurado das contribuições iguais a zero**, totalizando R\$1.239.210,23. Nota-se, então, que apenas R\$1.943.521,30, ou 8,63% dos itens indicados como geradores de crédito foram efetivamente localizados e comercializados com alíquota positiva de PIS e Cofins”.

Ao final, relembram, mais uma vez, a vedação ao aproveitamento de crédito sem retificação dos Dacon, EFD-Contribuições e DCTF correspondentes, adiante tratada.

IV.III.1.2.1.3 Crédito relativo a Serviços Laboratorial e Materiais de Laboratório

A contribuinte apresentou o arquivo “09 2016 Servicos de Laboratorio e Insumos.xlsx”, “relativo ao mês de setembro de 2016, onde estão listados 52.234 itens como reagentes, ácidos, sulfatos, soluções, anéis, seringas, tubos, lâminas, corantes, antisoros, antígenos, frascos, ampolas, etc. e as notas emitidas entre 25/08/2011 e 28/12/2016, o que demonstra a informação após o final do período em tela, cuja data de término era 30/09/2016, totalizando o montante de R\$72.780.163,71. Estão presentes no citado arquivo apenas 24.774 chaves de NFe completas, com 44 dígitos”.

Reiteram as inconsistências e incorreções existentes entre as notas fiscais e as informações prestadas pela contribuinte, informando que “foram localizados no sistema ReceitaData 23.617 itens de notas fiscais, dos quais apenas os 17.082 coincidiam em valor com o valor informado no arquivo, totalizando apenas R\$ 27.867.569,57 localizados. Porém, dos itens localizados, 2.872 informavam valor

apurado de Cofins igual a zero, informando base de cálculo igual a zero ou alíquota igual a zero, ou seja, com valor apurado das contribuições iguais a zero, totalizando R\$6.077.084,47. Nota-se, então, que apenas R\$21.790.485,10, ou 29,94% dos itens indicados como geradores de crédito foram efetivamente localizados e comercializados com alíquota positiva de PIS e Cofins”.

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

IV.III.1.2.1.4 Crédito relativo a Insumos PREB PAREDE LEVEDURA

Segundo os autuantes, no arquivo “09 2016 Insumo 326930 PREB PAREDE LEVEDURA.xlsx”, relativo ao mês de setembro de 2016, “estão listados 298 itens, todos com a mesma descrição PREB PAREDE LEVEDURA 25%+ACID SC 25KG, com CNPJ do fornecedor 03.980.263/0001-00, e as notas emitidas entre 28/02/2014 e 24/08/2016, totalizando o montante de R\$15.487.123,89.

Estão presentes no citado arquivo apenas 264 chaves de NFe completas, com 44 dígitos”.

Afirmam que “aqui também as descrições, códigos e demais informações da nota fiscal não coincidem. Por todo o exposto no item IV.I.1.2.1.2, as informações prestadas pela contribuinte estão incorretas e imprestáveis para verificação dos milhares de itens informados como geradores de créditos extemporâneos”.

Acrescentam que “foram localizados no sistema ReceitaData 264 itens de notas fiscais, dos quais apenas os 215 coincidiam em valor com o valor informado no arquivo, totalizando apenas R\$11.759.256,69 localizados. Porém, dos itens localizados, todos eles informavam valor apurado de PIS e Cofins igual a zero”.

E que “todas as notas fiscais localizadas têm a mesma descrição – GERMICIDA UNIWALL MOS 25, NCM 38089429, CST PIS e CST Cofins 6, Operação Tributável a Alíquota Zero e valores informados de PIS e Cofins igual a zero. Ou seja, todas as notas fiscais de aquisição se enquadram na Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inc. II e assim foram emitidas”.

Ao final, reforçam ser vedado o aproveitamento de crédito sem a retificação dos Dacon, EFD-Contribuições e DCTF correspondentes, adiante tratada.

IV.III.1.2.1.5 Crédito relativo às Bonificação Aluguéis de Empilhadeiras

A contribuinte apresenta o arquivo “09 2016 Servico de Bonificacao com empilhadeira.xlsx”, relativo ao mês de setembro de 2016, onde estão listados 1.897 itens, com as seguintes descrições: SERV BONIFICACAO DISP EMPILHADEIRA, SERV BONIFICACAO DISP EMPILHADEIRA COMB, SERV BONIFICACAO DISP PALETEIRA e SERV BONIFICACAO DISP TRANSPALETEIRA.

Intimada, a contribuinte esclareceu que tais valores se referiam a adicional de aluguel de empilhadeira, que é devido quando a utilização dos veículos locados ultrapassa certo limite.

Porém, os autuantes afirmam que as empilhadeiras são veículos, não sendo permitida a apuração de créditos do PIS e da Cofins sobre o seu aluguel, conforme esclarecido pela Solução de Consulta – Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017.

Reforçam a vedação ao aproveitamento de crédito extemporâneo sem retificação dos Dacon, EFD-Contribuições e DCTF correspondentes, tratada no item a seguir.

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 ante a ausência de retificação dos Dacon ou EFD-Contribuições e, se for o caso, das DCTF dos períodos em que se originaram. Esse é o “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, de 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”.

Alegam que esse entendimento foi mantido pela Cosit mesmo após o PN Cosit 5, de 2018, e foi externado na Solução de Consulta Cosit nº 54, de 25 de março de 2021, cuja ementa transcrevem.

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 aquisições de insumo antissalmonela, bens classificados na posição 3808, locação de veículos, notas fiscais sem identificação, notas fiscais adquiridas sem apuração de PIS e Cofins.

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.

IV.III.1.2.4 Das Demais Alterações necessárias nos ajustes de acréscimo

Assim consta do Relatório Fiscal:

Análise mais demorada das informações presentes nos ajustes representadas pelos arquivos (...) revela que diversos documentos fiscais lá informados continham incorreções.

Saliente-se que ajustes devem ser utilizados para pequenas correções e não informações de documentos fiscais que deveriam constar de registros específicos na EFD-Contribuições. Visando a busca da verdade material, as informações presentes nos arquivos informados foram verificadas.

Foram localizados casos de créditos extemporâneos informados em outras planilhas dos ajustes que não aquelas tratadas acima e consubstanciados em documentos fiscais emitidos há mais de 60 (sessenta) dias e cujo crédito das contribuições ainda não tinha sido apurado nos períodos anteriores. Por todo o exposto nos parágrafos relativos a créditos extemporâneos, tendo em vista que estes documentos deveriam ter seu crédito apurado em períodos anteriores e seu creditamento demanda retificação da EFD-Contribuições correspondente e, se o for o caso, das correspondentes DCTF, estes créditos foram glosados.

(...)

No item **IV.III.1.2.5** 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 03-04 trim 2016” de folha 1301, na qual foi apresentado o enquadramento legal de cada item glosado.

– créditos presumidos apurados em operações de revenda, informadas no arquivo de glosas de folha 1301, planilha “Crédito Presumido – Revenda”.

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” localizada no arquivo anexo “GLOSAS 03-04 trim 2016” de folha 1301, 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, “AÇÚCAR”).

– 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 identificados como ANTI SALMONELLA - LIQUIDO GRANEL, descritos nas notas fiscais como Salmex Formol 30/11 - Granel PR ** ONU 1198 - RISCO 38 **, NCM 38089429, sujeitos à alíquota zero da posição NCM 3808 estabelecida pela Lei nº 10.925, de 2005, art. 1º, inc. II.

– 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, de 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, listados às folhas 81/82 do Relatório fiscal, que não se enquadram no conceito de insumo, conforme Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018. São serviços que, segundo os autuantes, não têm relação com a produção e/ou que ocorrem após o término da produção, e mesmo da armazenagem da mercadoria.

Em especial, teceram comentários a respeito de serviços (i) relativos a ferramentas e instrumentos de medição de uso pessoal, que são tratados como ferramenta de uso pessoal e que, segundo o parágrafo 95 no PN Cosit nº 5/2018, não se amoldam ao conceito de insumo; (ii) de ova e desova na importação, por não haver base legal para o creditamento; (iii) de movimentação cross docking, que ocorre entre o centro de distribuição e o cliente, em ponto sem estocagem, e que “compreende basicamente o transbordo da carga (a retirada da mercadoria da carreta de centro de distribuição e transferência para os carros menores que fazem a entrega dos produtos nos clientes”); (iv) de repaletização, considerando-se que há exigência de normas sanitárias quanto à utilização de paletes, mas não quanto à troca de paletes.

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 inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Foram ainda glosadas as locações de terrenos, que não se enquadram na autorização legal para fins de apuração de créditos do PIS e da Cofins, e 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.

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, restando saldo devedor

de Cofins no mês de julho e saldo devedor de PIS e de Cofins nos meses de outubro, novembro e dezembro, 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.1.2- Carnes Temperadas

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

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.

Destaque-se, ainda, o seguinte trecho do Relatório Fiscal:

Tendo em vista a sentença em Mandado de Segurança de nº 5014051-95.2014.4.04.7208, que decide: “Ante o exposto, concedo a segurança para determinar à autoridade impetrada que se abstenha de exigir da

impetrante a inclusão do valor do ICMS incidente nas vendas de mercadorias por ela realizadas, na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS;” e o informado no PAJ nº 11516.720051/2015-52, o valor do ICMS será excluído da base de cálculo das contribuições exigidas nos autos de infração anexos. (destaque do origina)

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, “escondidinho” 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.

Trata-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 trata 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, e reiterada a exclusão do valor do ICMS da base de cálculo das contribuições lançadas de ofício, em face da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança de nº 5014051-95.2014.4.04.7208.

Quanto aos itens identificados como “escondidinho”, trata-se de alimentos pré-cozidos e comercializados como pratos prontos, congelados, necessitando apenas de aquecimento para o consumo, os quais são classificados na posição 1602 se contiverem mais de 20% do peso em carne. Se contiverem menos de 20% de carne em peso, devem ser classificados na posição 2106, conforme Solução de Consulta Cosit nº 98.192, de 25 de maio de 2020, mas jamais na posição 1902.

VI.1.4 – Penas e Farinha de Penas

Trata-se dos produtos penas e farinhas de penas vendidos pela contribuinte sob os códigos 20820-PENAS DE AVES - VENDA e 441175-FARINHA PENA – VENDA, informados na EFD-Contribuições como sendo classificados na posição 0511 da NCM. Em julho, agosto e setembro, parte das vendas foi corretamente tributada, cujos valores foram levados em consideração na apuração do valor da base de cálculo a exigir.

Porém, segundo os autuantes, é clara a incorreção da classificação fiscal das penas de aves adotada pela contribuinte, no código 0511.99.99, pois na NCM há uma posição específica conforme sua destinação e/ou forma de obtenção: classificam-se na posição 0505 nos casos de serem simplesmente limpas, desinfetadas ou preparadas tendo em vista a sua conservação. Afirmam que não há possibilidade de classificação das penas na posição 0511, e não há previsão de alíquota zero para a posição 0505, cujos produtos são normalmente tributados pelo PIS e pela Cofins.

Quanto ao parecer apresentado pela contribuinte (fls. 825 e seguintes), segundo o qual as vendas de produtos agroindustriais destinados à produção de mercadorias classificadas no Capítulo 23 da NCM ocorreriam com suspensão das contribuições, as autoridades fiscais alegam que a BRF não atende aos requisitos dos incisos I, II ou III do caput do art. 3º da então vigente IN SRF nº 660, de 2006. Para ser considerada atividade agropecuária, as transformações sobre os produtos só podem ocorrer “com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada”, nos termos do que prevê o art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990.

Com base em resposta apresentada pela contribuinte, concluíram que os produtos em questão são obtidos de operação industrial, e não agropecuária. Desta forma, não há possibilidade de suspensão das contribuições sobre os produtos agroindustriais produzidos pela contribuinte por conta do art. 9º da Lei 10.925, nem no caso das penas e nem no caso da farinha de penas, sendo constituídos de ofício os créditos tributários de PIS e Cofins incidentes sobre as vendas de produtos classificados incorretamente na NCM, nos meses de julho a dezembro de 2016.

No item “VI.I.5 – 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 dos trimestres 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 nos 3º e 4º trimestres de 2016. Na apuração dos valores omitidos, consideraram como tributáveis com alíquota positiva as atualizações a que se referem as contas de provisão de juros sobre depósitos judiciais cíveis ou trabalhistas.

Afirmam que somente as provisões relativas a juros sobre depósitos judiciais tributários devem ser tributadas apenas quando da solução favorável do litígio ou do levantamento antecipado com acréscimos do depósito. Os depósitos judiciais cíveis e trabalhistas, por sua vez, 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

Este item foi assim descrito no Relatório Fiscal, *in verbis*:

Foi incluído o inteiro teor da EFD-Contribuições do período, recuperado do SPED, nos arquivos não pagináveis das folhas 1299 e 1300.

Trata-se do crédito extemporâneo informado na EFD-Contribuições como Ajuste Oriundo de Outras Situações, Ajuste ref. créditos 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. 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.

II.1 – Ofensa ao Artigo 142 do Código Tributário Nacional. Da Indevida Inversão do Ônus da Prova**II.2 – Indevida Inversão do Ônus da Prova quanto à Glosa de Créditos**

Não houve por parte dos autuantes 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 argumentaram de maneira vazia e simplista que as aquisições da impugnante não seriam passíveis de creditamento, por um lado, e, por outro lado, desconsideraram a classificação fiscal realizada pela impugnante com base em presunções, sem apresentarem qualquer motivação ou laudo técnico para tanto.

Assim, atuaram em desobediência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e em ofensa ao Princípio da Legalidade insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, devendo ser declarada a nulidade dos autos de infração em razão (i) da indevida inversão do ônus da prova, o que fere o princípio da verdade material; e (ii) da falta de embasamento em laudo técnico e aplicação da correta metodologia para a classificação fiscal de produtos.

Em se tratando de autos de infração, e tendo a impugnante declarado de maneira devida seus créditos em declarações fiscais e contábeis (DCTF, DACON, EFDContribuições), cabe ao Fisco o ônus de provar as incorreções existentes na escrituração contábil e fiscal da contribuinte, pois, embora seja verdadeira a aplicação do artigo 373 do CPC de 2015 ao presente caso, o mencionado artigo é aplicável justamente para determinar que a autoridade fiscal comprove a incorreção do procedimento adotado pela impugnante.

II.3 – Ofensa ao Artigo 142 do Código Tributário Nacional. Autuação Não Amparada Por Laudo Técnico. Ausência de Fundamentação para a Desclassificação Fiscal Realizada.

Em relação à classificação fiscal, a fiscalização, na execução dos seus trabalhos, surpreendentemente não se pautou por laudo ou definições técnicas para embasar as supostas incorreções das classificações das NCM adotadas pela impugnante, embora seja uma tarefa complexa e que exige vasto conhecimento técnico sobre a mercadoria objeto de classificação. Além disso, as classificações apontadas pelo Fisco foram contrárias à opinião de laudos técnicos apresentados no curso da fiscalização, e que sequer foram mencionados no Relatório Fiscal, tendo sido apenas informada a sua juntada às fls. 835 a 1052 dos autos (fls. 1501).

Portanto, os posicionamentos técnicos exarados pelo INT jamais poderiam ter sido ignorados, pois 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.

A fiscalização decidiu realizar uma autuação por amostragem, sem a apresentação de amparo técnico especializado, em matéria eminentemente técnica, desclassificando inúmeros produtos, sem reclassificá-los, e atribuindo à

impugnante o ônus de comprovar a correta classificação fiscal de cada um dos produtos autuados.

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.

Desta forma, conclui-se que a autuação não merece prosperar ante ao inequívoco desrespeito ao artigo 142 do CTN, devendo ser exonerados os créditos tributários indevidamente lançados.

III – DA ATIVIDADE DA IMPUGNANTE E DO CONCEITO DE INSUMOS

III.1 – Breve Descritivo das Atividades da Impugnante

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

III.2 - Do Conceito de insumo

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

Afirma que embora as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que regulamentaram o regime não cumulativo dessas contribuições em âmbito infraconstitucional, façam menção à expressão “não-cumulatividade”, esse instituto não foi implementado em sua plenitude, pois as aludidas leis preferiram listar taxativamente as operações que geram e as que não geram direito ao crédito. A leitura dos incisos e parágrafos do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em conjunto com o artigo 195, inciso I, alínea b, e § 12, da Constituição Federal, sugere que a

racionalidade que está por detrás da escolha legislativa dos custos e despesas que conferem direito de crédito para desconto de PIS/Pasep e Cofins é a relação de inerência de tais dispêndios com a formação da receita.

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

Em seguida a impugnante cita a Nota SEI nº 63/2018 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que reforçou a decisão do STJ, e o Parecer Normativo nº 5, de 2018, da RFB, que deixou claro que os conceitos de insumo definidos pelas Instruções Normativas nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, foram totalmente afastados pela decisão do STJ, passando a contestar pontualmente as glosas efetuadas pelas autoridades fiscais, por terem os dispêndios intrínseca relação com a atividade da Impugnante e, por conseguinte, com a sua geração de receita.

IV – IMPROCEDÊNCIA DAS GLOSAS DE CRÉDITOS

IV.1 – Créditos Presumidos: Atividades Agroindustriais

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

Segundo a impugnante, os créditos por ela apropriados não foram admitidos pelo Fisco porque as autoridades fiscais entenderem que os parágrafos únicos dos artigos 5º e 6º da Instrução Normativa RFB nº 977, de 2009, vedariam a tomada de créditos, visto que a empresa: (i) teria industrializado carnes bovinas das posições 02.01 e 02.02 da NCM; (ii) 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, e nem adquirido bois vivos; (iii) teria adquirido carnes tributadas à alíquota 0% (art. 1º, XIX, “a”, da Lei nº 10.925, de 2004); e (iv) não teria controle diferenciado de seus estoques para segregar quais aquisições conferem direito ao crédito presumido daquelas que não estão sujeitos a tais créditos.

Afirma que as autoridades fiscais, como argumento subsidiário, alegaram que as carnes adquiridas são produtos agroindustriais, enquanto que o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, só permite crédito para insumos agropecuários.

Em sua defesa, a impugnante destaca, inicialmente, que os artigos 7º, I, e 8º da então vigente Instrução Normativa nº 977, de 2009, autorizavam expressamente a tomada de crédito presumido sobre bens adquiridos com suspensão de pagamento das contribuições. Portanto, diferentemente do alegado pelo autuantes, de forma insubsistente e superficial, o fato de os bens adquiridos estarem sujeitos à suspensão das contribuições não impede o aproveitamento dos créditos presumidos, existindo permissão expressa nesse sentido.

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

No que tange à suposta vedação à tomada de créditos em decorrência da alíquota zero, faz remissão aos argumentos contidos no item IV.2.1 da impugnação.

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

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

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

No mais, alega que as autoridades fiscais também apresentaram um óbice inexistente: a falta de segregação das aquisições de gado vivo. No curso do procedimento de 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, e 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.1.2 – Dos Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/10 e da IN RFB nº 1.157/11 (Produtos Diversos)

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

produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º e no §1º do art. 56 da Lei nº 12.350, de 2010.

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

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

A verificação de diversas exportações diretas relacionadas aos referidos NCMs pode ser facilmente feita com base na planilha denominada “ITEM 14 EXPORTACOES DIRETAS 2 3 4 TRI 2016”, constante na fl. 755 do presente processo.

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

Por fim, em relação ao argumento subsidiário de que as carnes bovinas adquiridas são produtos agroindustriais e o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, só permitiria a apuração de crédito para insumos agropecuários, a fiscalização não aponta qualquer respaldo legal ou regulamentar para sua afirmação, de modo que seu entendimento não pode prosperar.

O termo “agropecuária” é utilizado para o conjunto de produção vegetal e animal que utilizam a terra como fator de produção (incluindo a criação de animais), ao passo que o termo “agroindústria” apenas reflete a integração comercial financeira com a agropecuária, não havendo qualquer dissociação ou antagonismo entre os termos. Por esses motivos, os autos de infração devem ser cancelados e as glosas revertidas.

IV.2 – Da Glosa de Créditos sobre Bens Adquiridos para Revenda

IV.2.1 – Bens Sujeitos à Alíquota Zero

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

Dessa forma, defende que tendo em vista que os “insumos adquiridos para a consecução das atividades da Impugnante sujeitos à alíquota zero não se

subsomem ao artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03”, suas aquisições devem ser integralmente consideradas para fins de creditamento.

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

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

Além disso, também foram glosados os créditos presumidos supostamente apurados sobre operações de revenda, conforme aba “Crédito Presumido – Revenda” da planilha “GLOSAS 03-04 trim 2016” (fl. 1.301). Ocorre que, na linha do que foi informado pela impugnante durante a fiscalização, o crédito presumido apurado sobre bens que posteriormente foram vendidos foi estornado, conforme é possível verificar nas planilhas constantes nas fls. 271 a 273.

IV.3 – Bens Utilizados como Insumos

IV.3.1 – Açúcar

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

Além disso, alega que estando a cadeia produtiva do açúcar sujeita ao regime monofásico, deve ser aplicado o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que prevê a possibilidade de o vendedor tomar os créditos de PIS e de Cofins vinculados às operações.

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

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

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

comprometendo os produtos da empresa (que podem não ser aptos a serem comercializados por conta de eventual descumprimento de exigências da ANVISA)”.

Ademais, alicates e chaves adquiridos, e cujos créditos foram glosados, possuem valor unitário superior a R\$1.200,00, e, portanto, se enquadrarem no parágrafo 92 do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 2018.

IV.4 – Serviços Utilizados como Insumos

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

IV.4.1 – Serviços de Repaletização e Movimentação Cross Docking

IV.4.2 – Locação de Veículos

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

Aduz que esses serviços “compreendem a armazenagem e ao transporte de produtos, que são oriundos da industrialização de bens de origem animal”, bens e produtos que, por exigência do Ministério da Agricultura e da ANVISA, devem ser devidamente mantidos sob temperaturas adequadas durante o processo produtivo e até a sua comercialização, nisso incluído o transporte, nos termos dos artigos 1º, 3º e 4º da Resolução CISA/MA/MS nº 10/84 e itens 8.2 e 8.8.2 do Anexo da Portaria MAPA nº 368, de 1997.

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

Desta feita, tem-se evidente que o serviço de cross docking se enquadra no conceito de insumo do STJ, tendo em vista (i) ser essencial (imprescindível) para a consecução das atividades da impugnante ou, no mínimo, relevante (importante) para que não haja perda de qualidade na atividade desempenhada (eis que a impugnante industrializa bens de origem animal e que, por consequência, devem ser devidamente acondicionados sob temperaturas adequadas, conforme exigência do Ministério da Agricultura e da ANVISA), e (ii) sua utilização ser obrigatória por lei em diversos municípios pátrios, eis que caminhões de grande porte são proibidos de circular no perímetro urbano das cidades

Inobstante isso, ainda que as despesas relacionadas ao cross docking não fossem consideradas como insumo, a apuração de crédito seria possível com base no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, pois, com efeito, é esse serviço que permite, em última instância, uma rápida passagem das mercadorias para os clientes, e sem o qual a mercadoria não chegaria ao cliente,

de modo que tais gastos estão inseridos na compreensão de frete utilizado nas operações de venda, devendo ser reconhecida a possibilidade de apuração de crédito sobre tais despesas.

Quanto ao serviço de repaletização, diante da considerável quantidade de pallets existentes, e necessários na atividade da impugnante, bem como a sua fragilidade e necessária conservação, tais bens são constantemente restaurados, sendo o serviço de repaletização, portanto, essencial à atividade da impugnante.

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

Além dos serviços classificados sob as rubricas “serviço aluguel empilhadeira elétrica”, “serv locação empilhadeira a combustão” e “serviço locação de empilhadeira”, a impugnante destaca serviços análogos cuja função está relacionada ao transporte de insumos e matéria prima dentro de estabelecimento e armazéns (“serv hora maquina trator”, “serviço aluguel de pá carregadeira”, “serviço de guindaste” e “serviço caminhão munk e caminhão truck”), os quais também geram créditos com base nos mesmos fundamentos.

Os tratores e os caminhões munk e truck são considerados verdadeiras máquinas, de modo que o CARF já se manifestou em algumas oportunidades sobre a possibilidade de creditamento desses gastos também com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

IV.4.3 – Serviços de Manutenção Industrial

Defende o direito ao crédito em relação aos serviços de manutenção de “equipamentos e máquinas utilizados para a realização das atividades da Impugnante”, por se tratar de serviços “essenciais” para a atividade da empresa, na medida em que “garantem que sua linha de produção opere de forma segura, sem comprometer seus funcionários e a qualidade de seus produtos”. Cita os seguintes serviços: (i) consultoria técnica - ambiental, de segurança e de energia elétrica; (ii) conserto de lixadeira e esmilhadeira; (iii) manutenção de empilhadeira e paleteira; e (iv) medição de emissão atmosférica e de gás da caldeira, e respectivo monitoramento e manutenção do equipamento de medição.

IV.4.4 – Locação de Uniforme

Esses serviços foram glosados no Relatório Fiscal sob a alegação de que inexistem base legal para permitir o creditamento. Mas a autoridade administrativa confundiu o inciso que embasa o creditamento sobre as despesas de locação de uniformes.

Com efeito, a impugnante concorda que a apuração de crédito sobre a locação de indumentária não pode ser feita com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833,

de 2003, haja vista que o referido dispositivo é específico para máquinas, equipamentos e prédios.

Noutro sentido, porém, há a possibilidade de apuração de crédito com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, haja vista que os gastos incorridos pela impugnante relativos às indumentárias/uniformes de seus colaboradores mostram-se essenciais na medida em que sua atividade econômica envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana, devendo atender a todas as exigências das autoridades sanitárias e regulatórias, o que foi, inclusive, explicado pela fiscalização.

IV.4.5 – Locação de Terreno

As glosas dos créditos apurados sobre os valores pagos pela locação de terreno utilizado em sua atividade produtiva decorreram do fato de o art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permitirem apenas o creditamento de gastos relativos a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica”. Em outras palavras, o fundamento da glosa baseou-se no singelo argumento de que, não sendo o terreno um prédio, assim entendido como uma construção, o seu aluguel não pode ser objeto de creditamento.

Mas sendo a atividade da recorrente eminentemente “agroindústria”, a “área” que poderia locar para exercer a primeira etapa de sua atividade, i.e., a criação dos animais, nem sempre é um prédio com construção convencional, mas sim terrenos que permitem a prática de sua atividade produtiva relacionada à agroindústria.

A RFB já se manifestou pela possibilidade de apuração de crédito de PIS e Cofins não cumulativo sobre os gastos incorridos com locação de terreno, conforme Solução de Consulta Cosit nº 99097, de 2017.

Ademais, é possível afirmar que a locação de terreno deve ser considerada como insumo, dada a inegável característica de essencialidade e/ou relevância de tal dispêndio para consecução da atividade da impugnante.

IV.4.6 – Movimentação Portuária - Ova e Desova na Importação

Segundo a impugnante, em apertada síntese, a ova e a desova na importação consistem no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada de seu porão e transportando-a até o local de armazenagem. Em outras palavras, a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

Dada a necessidade de importação de parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, evidencia-se a necessidade de a impugnante contratar tais serviços, sendo incontestável que tais gastos são essenciais e relevantes à sua atividade, e, na ausência desse serviço, os insumos importados não teriam como chegar aos estabelecimentos da impugnante e integrar o seu processo produtivo.

Quanto à alegada impossibilidade de aproveitamento do crédito por ser a movimentação das cargas regulamentada pela Lei nº 10.865, de 2004, que permite o crédito apenas em relação ao valor efetivamente pago na importação de bens, afirma que há uma confusão por parte da fiscalização, pois na operação em tela há dois pagamentos distintos: (i) o pagamento relacionado à mercadoria, que enseja a incidência sobre o valor aduaneiro da Contribuição ao PIS e Cofins-Importação com base na Lei nº 10.865, de 2004; e (ii) o pagamento associado ao serviço, que enseja Contribuição ao PIS e Cofins sobre esse serviço pago à pessoa jurídica localizada no Brasil para a ova e desova na importação, nos termos das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Assim, faz jus à tomada dos dois créditos, que são distintos, estando correto o procedimento por ela adotado.

IV.4.7 – Demais Bens e Serviços

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

IV.5 – Fretes relativos às NBC 1 e 2

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

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

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

IV.6 – Natureza da Base de Cálculo do Crédito – Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa

A impugnante alega que os créditos em questão foram reclassificados para o “CST 50 – Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente à Receita Tributada no Mercado Interno”, contudo, como os créditos foram apurados de maneira proporcional e não mediante alocação direta, entende que a reclassificação é indevida, devendo ser mantido o CST original.

IV.7 – Créditos Extemporâneos

Inicialmente a impugnante reitera as razões aduzidas no item IV.2.1 da impugnação, para enfatizar a insubsistência das alegações fiscais com relação aos créditos apropriados sobre as aquisições de bens tributados com alíquota zero.

No tocante à possibilidade de apuração de crédito sobre os gastos incorridos com o serviço de bonificação de empilhadeira, reitera os argumentos aduzidos no item IV.4.2 quanto à possibilidade de apuração de crédito sobre tais gastos com fundamento nos incisos II e IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Relativamente aos supostos equívocos na descrição dos demais itens adquiridos, esclarece que os controles para aferição de tais créditos possuem mais de 30 mil linhas com a descrição de produtos, os quais não podem ser simplesmente desconsiderados com base em singelos comparativos elaborados pela fiscalização, que não localizou a relação dos itens com a suposta descrição da chave de nota fiscal analisada e, de tal forma, optou por desconsiderar a integralidade dos créditos.

Relembra o seu complexo processo produtivo e afirma não ser plausível suscitar que todas as descrições contidas nos seus controles estariam equivocadas e/ou em dissonância com os arquivos das notas fiscais de aquisição preenchidas pelas empresas fornecedoras, para fins de inadmitir a integralidade dos créditos apropriados.

Aduz que da análise atenta dos documentos apresentados ao Fisco é possível confirmar que a impugnante não se apropriou dos créditos extemporâneos anteriormente, quando da entrada/aquisição de respectivos bens e serviços, assim como nos controles elaborados constam todas as informações necessárias para validação dos créditos, tais como: (i) CNPJ do fornecedor; (ii) data de emissão; (iii) descrição do produto; e (iv) chave de acesso, exemplificando-os.

Alega que forneceu todas as informações necessárias para a verificação efetiva dos créditos apurados de forma extemporânea, razão pela qual a fiscalização não poderia se omitir da análise detalhada e individualizada das informações prestadas, sob pena de inversão do ônus da prova e cerceamento do direito de defesa da impugnante.

Rechaça a necessidade de retificação dos DACONs e EFDs dos respectivos períodos de apuração, afirmando que, de fato, apenas informou os créditos extemporâneos no período em que deles se apropriou, para reduzir a base de cálculo do PIS e da Cofins, sem proceder à retificação das obrigações acessórias relacionadas; mas negar o direito de reconhecimento dos créditos que efetivamente existem, por mero apego ao formalismo, seria contrariar o princípio da razoabilidade, citando doutrina que corroboraria o seu argumento.

Conclui que o crédito extemporâneo deve ser reconhecido com a retificação da escrituração do período ao qual compete, sendo permitido fazê-lo no período atual, desde que não ultrapassado o prazo decadencial de cinco anos, conforme disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, que revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010.

V.7.1 – Dos Créditos Extemporâneos - Das Demais Alterações Necessárias Nos Ajustes de Acréscimo

A impugnante afirma que é incontroverso que os créditos glosados não foram aproveitados em períodos anteriores.

Em relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre bens adquiridos à alíquota zero, faz referência ao item IV.2.1 da impugnação, acrescentando que a antisalmonella se mostra essencial e/ou relevante para a atividade da impugnante, na medida em que possui características de prevenção de contaminação, proliferação e eliminação de bactérias e microrganismos vinculados à alimentação animal.

Outros créditos glosados, apurados nos registros M110 e M510 da EFD-Contribuições, dizem respeito aos serviços relacionados aos uniformes/indumentárias utilizados pelos funcionários, caracterizados como insumo conforme argumentos aduzidos no item IV.4.4 da impugnação, o que permite a apuração de crédito com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Da mesma forma, as glosas de gastos incorridos supostamente com veículos, que na verdade são máquinas utilizadas pela impugnante em sua atividade empresarial, devem ser revertidas com base nos argumentos aduzidos no item IV.4.2.

V – DA IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DE OMISSÕES DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS

V.1 – Da Classificação Fiscal de Mercadorias

V.1.1 – 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”), não 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 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.

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.

V.1.2 – Considerações gerais sobre a aplicação da alíquota zero de PIS e COFINS para produtos da cesta básica

A impugnante alega que a aplicação da alíquota zero do PIS e da Cofins, ora discutida, foi concedida no âmbito do incentivo aos produtos da cesta básica, essenciais à alimentação humana, por força da Medida Provisória nº 609, de 8 de março de 2013, convertida na Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013, que acresceu o inciso XIX ao artigo 1º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Por essa razão, independentemente da efetiva classificação fiscal que seja dada à carne crua temperada, a norma buscou desonerar as carnes cruas do PIS e da Cofins de modo indistinto, e, como consequência direta e imediata, a inserção de temperos nas carnes não faz com que elas deixem de ser produtos de primeira necessidade que compõem a cesta básica, pois continuam consistindo em carnes destinadas à alimentação humana. Neste sentido, cita parecer sobre o tema, que corroboraria os seus argumentos.

Conclui ser aplicável, portanto, a adoção da alíquota zero na comercialização das carnes ora analisadas.

V.1.3 – Noções gerais de classificação fiscal de produtos

A impugnante afirma que 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, de 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.

V.1.4 – 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, o 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 autuada, a serem adotados pela Administração Pública nos termos de suas competências técnicas (art. 106 da Lei nº 4.502, de 1964, e art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972):

- (i) Relatório Técnico nº 286/20, referente ao Peru Temperado Congelado;
- (ii) Relatório Técnico nº 287/20, referente ao Chester Temperado Congelado;
- (iii) Relatório Técnico nº 288/20, referente ao Frango Inteiro Congelado;
- (iv) Relatório Técnico nº 289/20, referente às Coxinhas das Asas de Frango Temperadas Congeladas; e(v) Relatório Técnico nº 290/20, referente ao Lombo Temperado Congelado.

E para realçar a distinção entre os produtos temperados crus e outros produtos efetivamente preparados/transformados pela manifestante, apresenta, ainda, o Relatório Técnico nº 291/20, referente à Mortadela de Frango.

Alega que segundo o Anexo I da Instrução Normativa nº 60, de 23 de dezembro de 2019, editada pela ANVISA, que trata dos Padrões Microbiológicos de Alimentos, com exceção dos alimentos comercialmente estéreis, fica evidenciado que a ANVISA concede o mesmo tratamento às carnes cruas, temperadas ou não, refrigeradas ou congeladas, distinguindo-as dos produtos cárneos (submetidos a processos adicionais), temperados ou não.

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.

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 recorrido 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 empresa estaria comprovada.

V.1.5 – 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.

Ainda que assim não se entenda, e se decida pela classificação individual de cada produto constante do kit, fato é que ao menos as carnes neles constantes deveriam receber o tratamento de PIS/Cofins com base nas posições 02.03 e 02.07, ou seja, as receitas decorrentes de suas vendas não estariam sujeitas a essas contribuições, conforme fartamente demonstrado acima.

V.1.6 – Posição 1902

A impugnante afirma que as classificações fiscais das mercadorias por ela praticadas, no Capítulo 19, são legítimas e estão de acordo com a correta interpretação do Sistema Harmonizado. No que se refere à reclassificação dos

pães de queijo, informa que não apresentará defesa por não pretender protelar discussões jurídicas infrutíferas.

V.1.6.1 – Correta Classificação das Tortas e Escondidinhos

Segundo a impugnante, classificou as tortas recheadas e os “escondidinhos” 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 as tortas recheadas 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”. Os “escondidinhos”, na posição 16.02, caso contenham mais de 20% do seu peso em carne, ou 21.06, caso contenham menos de 20% de carne em peso.

A impugnante alega que, considerando que no texto das posições não há indicação literal dos produtos “torta recheada” ou “escondidinho”, 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”.

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.

V.1.7 – Penas e Farinha de Penas

A autuada comercializa penas de aves e farinhas de penas, classificadas na posição NCM 05.11 – “Produtos de origem animal, não especificados nem compreendidos noutras posições; animais mortos dos Capítulos 1 ou 3, impróprios para alimentação humana”.

A fiscalização, porém, discordou da classificação adotada, entendendo ser correta a posição NCM 05.05 – “Pelas e outras partes de aves, com as suas penas ou penugem, penas e partes de penas (mesmo aparadas), penugem, em bruto ou simplesmente limpas, desinfetadas ou preparadas tendo em vista a sua conservação; pós e desperdícios de penas ou de partes de penas”.

Contudo, segundo a impugnante, independentemente da correta posição NCM para tais produtos, o que está em discussão é a suspensão do PIS/Cofins na comercialização, em face do disposto no artigo 9º da Lei nº 10.925, de 22 de julho de 2004.

Entende que cumpre com os requisitos indicados para a fruição da suspensão do PIS/Cofins nas operações com penas de aves e farinhas de pena, na medida em que: (i) exerce atividade agropecuária, conforme inciso III do §1º do artigo 8º da referida lei, (ii) comercializa tais produtos para a produção de ração animal, produto inserido no Capítulo 23, constante do caput do artigo 8º, e (iii) realiza vendas para pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, conforme inciso I do §1º do citado artigo 9º.

Inclusive, em resposta à intimação, esclareceu à fiscalização que nas vendas realizadas para pessoas jurídicas que não tributam pelo lucro real, ou nas vendas para empresas que farão a revenda, não foi aplicada a suspensão das contribuições.

A discordância dos autuantes quanto à aplicação da suspensão do PIS/Cofins no presente caso reside na conclusão de que a atuada não exerce atividade agropecuária, baseada no artigo 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, cuja conceituação de atividade agropecuária, por sua vez, advém do disposto na Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006, vigente à época dos fatos, e que foi editada para regulamentar a referida hipótese de suspensão.

Todavia, a citada IN acabou por extrapolar a sua função e apresentou condições e definições não disciplinadas pelo artigo 9º da Lei nº 10.925, de 2004, violando, frontalmente, o princípio da legalidade.

A impugnante alega que a referida IN já foi, inclusive, objeto de questionamentos quanto ao fato de ter exorbitado do seu poder regulamentador, ao pretender alterar a data de vigência da referida suspensão, indicando precedente da Câmara Superior do CARF a título exemplificativo.

Ainda assim, conforme comprovante de inscrição e situação cadastral da BRF obtido do sítio eletrônico da RFB, a impugnante atende à condição e conceituação inseridas na IN SRF nº 660, de 2006, pois exerce atividade agropecuária, que não consiste apenas no disposto no seu inciso V, como pretende fazer crer a fiscalização, mas também nas demais atividades inseridas nos demais incisos, englobando, dentre outras, a extração e a exploração vegetal e animal, bem como a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais.

VI – DAS RECEITAS FINANCEIRAS OMITIDAS

Amparados por uma interpretação distorcida da Solução de Consulta Cosit nº 166, de 2017, os autuantes exigiram créditos de PIS e Cofins incidentes sobre supostas receitas financeiras de variações monetárias ativas de depósitos judiciais ou

extrajudiciais, sob o argumento de que tais provisões de juros deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições.

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

É possível identificar as mesmas características dos depósitos disciplinados pela Lei nº 9.703, de 1998, quanto à: (i) indisponibilidade dos valores pelo contribuinte-depositante, haja vista que o depósito ficará vinculado em conta do empregado; e (ii) determinação de que seu levantamento só será efetuado com despacho do juiz, após trânsito em julgado da decisão recorrida, em favor da parte vencedora.

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

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

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

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

VIII – Da Improcedência da Multa Regulamentar

A impugnante afirma que a “Autoridade Fiscal efetuou o lançamento de multa regulamentar, prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, pela Lei 13.670/2018, por supostos equívocos apresentados na EFD-Contribuições”, mas a multa não é aplicável ao caso concreto, pois as supostas “incoreções” por ela

praticadas decorrem de revisões de sua apuração praticadas pela própria autoridade fiscal, bem como inexistente conduta típica no caso concreto.

Para exigência da Multa Regulamentar, deve-se ter a apresentação da EFD-Contribuições com omissão ou incorreção nas informações dos registros, não sendo possível a aplicação da multa nos casos em que há divergência na interpretação legal adotada pelo contribuinte e pela Autoridade Lançadora, que foi o que ocorreu no presente caso em relação aos créditos extemporâneos.

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

VIII – DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Por entender que a auditoria fiscal realizada, que deu origem ao presente processo, foi superficial e não examinou de forma detalhada o processo produtivo, a natureza de cada despesa glosada e a sua pertinência, a impugnante, nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, pleiteia a realização de diligência para que sejam esclarecidos os seguintes quesitos:

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

Além disso, caso no julgamento não se afaste a autuação em relação aos temperados, massas e farinha de pena, a diligência também se mostra necessária para que seja excluído o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, observando-se o julgamento do RE 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal e o Parecer SEI ME nº 7698/2021, que conferiu dispensa de contestar e recorrer dos processos que discutem a matéria, haja vista que o STF concluiu de forma favorável à tese do contribuinte.

Alega que, quando do cálculo do suposto valor devido de PIS e Cofins sobre temperados, massas e farinha de pena, em decorrência da reclassificação fiscal, foi incluído o valor do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições, como é possível verificar na planilha elaborada e acostadas aos presentes autos pela Autoridade Lançadora.

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2016 a 31/12/2016

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.

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

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

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE INDEFERIMENTO.

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

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 31/07/2016 a 31/12/2016

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: 31/07/2016 a 31/12/2016

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: 31/07/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REGIME DA COMPETÊNCIA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON 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, Dacon 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. 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. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

Gastos com a movimentação portuária (capatazia e estiva) na importação das mercadorias não geram direito a crédito da não cumulatividade da Cofins, por não

estarem incluídos no cálculo do imposto de importação e não se caracterizarem como insumo na atividade produtiva da pessoa jurídica.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. ALUGUEL DE TERRENO. POSSIBILIDADE.

A legislação, ao tratar da possibilidade de apuração de crédito da Cofins em relação aos dispêndios com aluguéis de prédios, não fez qualquer restrição a que o prédio fosse edificado ou não, de modo que se pode concluir que o conceito de prédio abordado no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, abrange tanto o prédio construído como uma área ou terreno sem quaisquer edificações.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/07/2016 a 31/12/2016

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 Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão, consoante petição acostada às fls. 9238-9438, por meio do qual repisa os supracitados argumentos apresentados na impugnação.

Preliminarmente, 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, como o açúcar, e créditos presumidos apurados sobre operações de revenda;
- (iii) créditos relativos a ferramentas, instrumentos de medição, suas partes e peça;
- (iv) créditos relativos às aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo: serviços de *cross docking*, repaletização, locação de veículos, manutenção industrial, locação de uniforme, movimentação portuária – ova e desova na importação, e outros bens e serviços;
- (v) créditos relativos a fretes (NBC 1 e 2), fretes após desembarço aduaneiro, fretes 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 e escondidinhos).

Argumenta que cumpre com os requisitos para a fruição da suspensão do PIS/Cofins nas operações com penas de aves e farinhas de pena, de modo que não restam dúvidas quanto à correção da adoção da suspensão do PIS/Cofins na comercialização desses produtos, independentemente da NCM adotada em referida comercialização.

Contesta a exigência das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas financeiras de variações monetárias ativas de depósitos judiciais ou extrajudiciais, e sustenta a inconstitucionalidade e ilegalidade da majoração das contribuições efetuadas pelo Decreto 8.426/2015.

Defende a não aplicação da multa regulamentar, uma vez que as incorreções decorrem de revisões efetuadas pela própria autoridade fiscal. Aduz que inexistente conduta típica; que não é possível a aplicação da multa nos casos em que há divergência na interpretação legal adotada pelo contribuinte e pela autoridade lançadora; que a recorrente agiu de boa-fé e inexistente responsabilidade objetiva no direito tributário brasileiro; e, subsidiariamente, “não pode prevalecer, em uma mesma autuação, a multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo exigido e a multa Regulamentar, pois esta (Multa Regulamentar) se encontra absorvida por aquela (multa de ofício) por força do princípio da consunção”, e, por último, que houve violação ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade.

Por fim, pleiteia diligência para análise de forma detalhada do seu processo produtivo, da natureza de cada despesa glosada e a sua pertinência, bem como para que seja excluído o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) da base de cálculo do PIS e da Cofins, caso não se afaste a autuação em relação aos temperados, massas e farinha de pena.

Em 07/08/2025, a recorrente apresentou nova petição, juntada às fls. 9511-9518, por meio da qual apresenta matéria referente ao mérito da autuação, bem como documento denominado Parecer Técnico, acostado às fls. 9519-9534.

É o relatório.

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 – nulidade do auto de infração, nulidade do acórdão recorrido e juntada de documentos após o prazo do recurso voluntário

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.

Assim, tratando-se de direito creditório, inclusive créditos extemporâneos, cabe à recorrente comprovar o crédito escriturado 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 aplicação da alíquota zero de PIS e Cofins para produtos da cesta básica, à reclassificação fiscal do escondidinhos, à reclassificação fiscal e à suspensão das contribuições em comento referentes às penas e às farinhas de penas, à omissão receita financeira apurada pela Fiscalização, à multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas, e ao pedido de diligência.

Logo, rejeito as preliminares concernentes à nulidade dos autos de infração e do acórdão recorrido.

Em razão da inequívoca intempestividade, uma vez que expirado o prazo para interposição de Recurso Voluntário, e, por conseguinte, em função da preclusão, e ainda por não consistir em matéria de ordem pública, não conheço a petição apresentada pela recorrente em 07/08/2025, pouco antes do julgamento do recurso, juntada às fls. 9511-9518, por meio da qual apresenta matéria referente ao mérito das autuações em apreço.

Cabe assinalar ainda que, exceto no caso de força maior, fato ou direito superveniente, e para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, a fase de impugnação à DRJ consiste no último momento em que a recorrente poderia ter apresentado todos os documentos (provas), conforme disposição expressa no art. 16, inciso III e § 4º, do Decreto 70.235/1972. Sendo assim, por não configurar nenhuma das hipóteses para apresentação de documento após o prazo para apresentar impugnação, não conheço o documento denominado Parecer Técnico, acostado às fls. 9519-9534, em razão da preclusão para apresentação de provas.

Créditos Presumidos dispostos na Lei 12.058/2009

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

Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, os créditos presumidos da Lei 12.058/2009, da IN RFB 977/2009 e da IN RFB 1.911/2019 foram glosados pelos motivos que seguem:

– **a contribuinte adquiriu carnes bovinas das posições 0201 e 0202 da NCM e as industrializou**, 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)

– o **art. 37 da Lei 12.058/2009** excluiu as carnes em tela da aplicação dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004;

– as carnes em preço não são produtos agropecuários, e sim agroindustriais, de modo que não podem ter crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei 10.925/2004, o qual só admite o crédito para insumos caracterizados como agropecuários;

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

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

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

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

– em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977 (art. 513 da IN RFB nº 1.911, de 2019), **a contribuinte não 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 relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB 977 (art. 520 da IN RFB 1.911, de 2019), os créditos relativos à aquisição de carnes devem ser glosados, porque esse crédito era vedado na situação da contribuinte;

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. 1515, no sentido de que **não** houve exportação no período sob análise dos bens listados no caput do art. 33 da Lei 12.058/2009, 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.

Nesse ponto, a recorrente se limitou a afirmar que o seguinte (fl. 9275-9276):

145. Inobstante isso, no tocante ao item 'ii' acima, a DRJ reiterou o argumento da fiscalização de que seria vedada a apuração de crédito presumido, tendo em vista que a Recorrente não ter exportado bens classificados nos NCM 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. Sobre o tema, a Recorrente informa que realizou as exportações em questão e que apresentará a documentação oportunamente.

Portanto, as glosas foram corretamente efetuadas pela Fiscalização em razão dos motivos acima discriminados.

Outro motivo considerado para a glosa do crédito sob exame que merece destaque, é a aquisição de carnes das posições 0201 e 0202, conforme bem apontado pelas autoridades fiscais no Relatório Fiscal (fl. 1513):

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.

Além disto, mesmo que tal não ocorresse, estas carnes não são produtos agropecuários e sim agroindustriais. Assim, não podem ter crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, que só admite o crédito para insumos caracterizados como agropecuários.

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 período 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. (...)

Considero que se trata de uma constatação, devidamente fundamentada, efetuada pelas autoridades fiscais, e não de mera presunção, como argumentado pela recorrente na peça recursal.

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 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. 1530):

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 total de **R\$ 141.382.057,20** no período. Não houve vendas para a ZFM. O arquivo não paginável **VEDAÇÃO PRESUMIDO 03 e 04 trim 2016**, anexado pelo **Termo de Anexação de Arquivo Não paginável de folha 1312**, 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)

Logo, os motivos considerados para a glosa dos créditos presumidos em questão são os acima consignados, os quais são suficientes para confirmar o procedimento levado a efeito pela Fiscalização, não sendo necessária a análise de outros argumentos, impertinentes para o caso, conforme bem apontado pela DRJ:

Quanto aos créditos presumidos da Lei nº 12.350, de 2010, e da IN RFB nº 1.157, de 2011, (IN RFB 1.911/2019), a impugnante diz que a vedação à apuração dos créditos presumidos afeta tão somente as operações praticadas no mercado interno, não sendo aplicável às operações de exportação. A verificação das suas exportações diretas pode ser feita com base na planilha denominada “ITEM 14 EXPORTACOES DIRETAS 2 3 4 TRI 2016” à folha 755, e, a título exemplificativo, analisa duas notas fiscais de exportação.

Porém, os argumentos da impugnante não se aplicam aos motivos das glosas.

Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 1.157, de 2011, os autuantes constataram que a contribuinte incorreu na vedação expressamente destacada no parágrafo único do mesmo artigo (vedação mantida no Inciso I do § 2º do art. 523 da IN RFB nº 1.911, de 2019), pois realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05 e 23.09.90, listados nos incisos I a III do caput do art. 2º da referida IN RFB nº 1.157, de 2011, fato não contestado pela impugnante.

Em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 1.157, de 2011 (art. 526 da IN RFB nº 1.911, de 2019), a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do referido artigo, pois é notório que 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 nº 12.350, de 2010. Contra esse fato, a impugnante também nada disse a respeito.

Portanto, as glosas serão mantidas neste voto

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.

A recorrente contesta a afirmação dos autuantes de que as carnes in natura classificadas nas posições 02.01, 02.02, 02.03, 02.07 e 02.10.1 da NCM e os bens classificados no código 2309.90 são produtos agroindustriais, e não agropecuários, e assim não podem ter o crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, que só admite o crédito para insumos caracterizados como agropecuários. Afirma que a Fiscalização não aponta qualquer respaldo legal ou regulamentar para sua afirmação, de modo que seu entendimento não pode prosperar.

A respeito desse ponto, correta a fundamentação da DRJ, a qual adoto como razão de decidir:

Porém, a legislação deve ser literalmente interpretada, não se podendo ampliar o conceito previsto na norma. Não há como se considerar que a industrialização de carnes e miudezas de animais frescas, refrigeradas ou congeladas (02.01, 02.02, 02.03 e 02.07), carnes e miudezas, comestíveis, salgadas ou em salmoura, secas ou defumadas (fumadas), farinhas e pós, comestíveis, de carnes ou de miudeza (02.10) e a industrialização dos produtos classificados no código 2309.90 da NCM (preparações do tipo utilizado na alimentação humana, cujas notas fiscais estão listadas no arquivo à folha 1312), sujeitos, inclusive à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, seja considerada uma atividade agropecuária, assim entendida como uma atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais. A produção em tela é resultado de uma complexa atividade agroindustrial, caracterizada como uma atividade econômica de produção de mercadorias.

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. 1504-1539.

Glosa de crédito relativo a bem adquirido para revenda sujeito à alíquota zero e crédito relativo à aquisição de insumo sujeito à alíquota zero

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

Ademais, caso assim não se entenda, deve-se entender como no caso de bem adquirido com isenção, ou seja, somente não haverá direito a crédito sobre os bens ou serviços isentos quando estes forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços igualmente não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

Sem razão a recorrente.

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

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

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

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

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

A Fiscalização, no Relatório Fiscal, aduz que também foram glosados os créditos presumidos apurados em operações de revenda, informadas no arquivo de glosas, planilha “Crédito Presumido – Revenda”. A recorrente alega que o crédito presumido apurado sobre bens que posteriormente foram revendidos foi estornado, como é possível se verificar nas planilhas às fls. 271/273.

Sem razão a recorrente.

O estorno efetuado por ela foi considerado pela Fiscalização, conforme consta do Relatório Fiscal, a seguir reproduzido:

(...) As informações da contribuinte relativas ao valor creditado não são compatíveis com o efetivamente apurado na EFD-Contribuições, sendo verificada importante diferença com relação ao informado para as compras de carne bovina. 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 nº 222-2020. (...)

No mais, concordo com a DRJ (fls. 9193-9194):

Conforme mencionado, veja-se que nos arquivos às folhas 271/273 há informações sobre a compra de bois vivos e de carne, com apuração de crédito presumido relativo à aquisição de carnes bovinas. Os estornos efetuados foram informados pela contribuinte na planilha “cortes carcaças”.

Já os créditos glosados pelos autuantes, apurados em operações de revenda e listados na planilha “Crédito Presumido – Revenda” do arquivo “GLOSAS 03-04 trim 2016” à folha 1301, referem-se a produtos distintos, quais sejam, ovo comercial, lenha de eucalipto, suíno vivo abate macho castrado – srd, maravalhas, chocottone Bauducco 12x750g e torrada multi grãos Bauducco.

A interessada nada traz a fim de demonstrar ou identificar nos autos qualquer indício, elemento, documento ou demonstrativo capaz de confirmar que a glosa se deu em relação a créditos por ela já estornados (como informados nos arquivos às folhas 271/273, contendo os ajustes de créditos apresentadas em reposta ao item 20 da Intimação Fiscal nº 222-2020/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB), mesmo tendo ela prestado essa informação à fiscalização. Dito de outra forma, não demonstra que os valores por ela estornados de fato se refiram ao crédito glosado pela fiscalização (presumido calculados sobre aquisições de bens adquiridos para revenda).

Assim é que à ausência de comprovação de que a glosa da aquisição de bens descritos como ovo comercial, lenha de eucalipto, suíno vivo abate macho castrado – srd, maravalhas, chocottone Bauducco 12x750g e torrada multi grãos Bauducco refere-se a valores de créditos já estornados (presumido sobre aquisições para revenda), mantém-se a glosa em questão.

Portanto, mantenho as glosas.

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

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

Transcrevemos, a seguir, parte dos dispositivos das referidas leis que disciplinam o desconto de créditos relativos aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda no regime não-cumulativo de cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

Lei nº 10.637/2002

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Lei nº 10.833/2003

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas

com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

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

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

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

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

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

Dessa forma, infere-se que a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, mediante o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, apresentou as principais definições do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo

STJ no julgamento do aludido Recurso Especial 1.221.170/PR. A ementa do parecer restou redigida nos seguintes termos:

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

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

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos

geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), **a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.**

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

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.**

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

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

Cabe registrar ainda que o teste de subtração, proposto pelo Ministro Mauro Campbell no sobredito julgamento do STJ, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”, pode ser utilizado como uma importante ferramenta na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo ou para a prestação de serviço.

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

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

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

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

Glosa de crédito referente à aquisição de açúcar

A recorrente sustenta que a glosa das aquisições de açúcar deve ser cancelada, pois, conforme demonstrado no item IV.2.1 do seu recurso, a existência de alíquota zero no caso concreto não obsta o direito ao creditamento, valendo-se a das mesmas razões lá aduzidas para requerer a exoneração dos créditos tributários.

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

Mantenho a glosa.

Glosa de crédito referente à aquisição de ferramentas, instrumentos de medição, suas partes e peça

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.

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

Descrição da Mercadoria	Descrição da Utilização
MEDIDOR TEMP/UMID PORT -40A85 3,6V DIG	INSTRUMENTO MEDIDOR DE TEMPERATURA E UMIDADE DO AMBIENTE - UTILIZADO NOS INCUBATÓRIOS, FÁBRICA DE RAÇÕES, FRIGORÍFICOS DE AVES/SUÍNOS E GRANJAS - Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. E PIS cfe Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II;
MEDIDOR PH BOLSO 1A15PH 1,5V DIG	INSTRUMENTO MEDIDOR PH - UTILIZADO NA FÁBRICA DE LACTEOS RAVENA - Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. E PIS cfe Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II;
ALICATE AMPER DIG 302 FLUKE	Instrumento de medição utilizadas na manutenção das máquinas e equipamentos na indústria
ALICATE AMPERIMETRO DIG 322 FLUKE	Instrumento de medição utilizadas na manutenção das máquinas e equipamentos na indústria
ALICATE AMPERIMETRO DIG 335 FLUKE	Instrumento de medição utilizadas na manutenção das máquinas e equipamentos na indústria
ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3200A MINIPA	Instrumento de medição utilizadas na manutenção das máquinas e equipamentos na indústria

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

Trata-se de uma afirmação genérica, sem comprovação da essencialidade ou relevância **de cada um dos mencionados medidores** 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, mediante a identificação de cada medidor ou de outro produto adquirido, descrição da função e, o mais importante, a demonstração de sua efetiva utilização no seu processo produtivo. Informações genéricas ou incompletas acerca dos

produtos ou serviços contratados são insuficientes para a análise da essencialidade e relevância no processo produtivo da recorrente.

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

As glosas efetuadas pelas autoridades fiscais constam da planilha denominada “GLOSAS 03-04 trim 2016”, aba “Não atende conc insumo”, classificados na coluna D (Código Motivo glosa) como “NI-ferramenta” e “NI-instrumento de medição”. Há discriminação dos produtos adquiridos pela recorrente cujos créditos foram glosados.

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

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

“ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, **ferramentas**, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls. 110 do inteiro teor do acórdão)

(...)

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

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

b) **não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente** os seguintes itens: “gastos com veículos, **ferramentas**, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei

nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.

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

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

Quanto às chaves, cabe à recorrente demonstrar a forma de sua utilização no seu processo produtivo, o que não foi feito, logo, nego provimento nesse ponto.

A respeito dos **medidores** utilizados em frigoríficos, granjas, fábricas de rações, incubatórios e no transporte de carga perecível, essenciais e relevantes para a atividade produtiva da recorrente, cabe à recorrente discriminar cada um desses alegados medidores e demonstrar expressamente a forma de utilização em seu processo produtivo. Na peça recursal, a recorrente se limitou aos seguintes medidores:

Descrição da Mercadoria	Descrição da Utilização
MEDIDOR TEMP/UMID PORT -40A85 3,6V DIG	INSTRUMENTO MEDIDOR DE TEMPERATURA E UMIDADE DO AMBIENTE - UTILIZADO NOS INCUBATÓRIOS, FÁBRICA DE RAÇÕES, FRIGORÍFICOS DE AVES/SUÍNOS E GRANJAS - Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. E PIS cfe Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II;
MEDIDOR PH BOLSO 1A15PH 1,5V DIG	INSTRUMENTO MEDIDOR PH - UTILIZADO NA FÁBRICA DE LACTEOS RAVENA - Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. E PIS cfe Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II;

Dessa forma, revento as glosas efetuadas pela Fiscalização referentes aos **medidores** acima discriminados.

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. 1571 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 serviço de repaletização

Quanto ao **serviço de repaletização**, a recorrente esclareceu que diante da considerável quantidade de pallets existentes e necessários na sua atividade, bem como a sua fragilidade e necessária conservação, tais bens são constantemente restaurados, por meio do serviço chamado repaletização. Aduz ainda que há outra espécie de repaletização, que consiste na troca de pallets. Afirma que os pallets utilizados possuem tamanho que não se adequa às medidas dos “trilhos” de transporte dos portos e, por isso mesmo, e para permitir que os produtos sejam movimentados pelo porto, há a necessidade de se realizar a troca do pallet.

A Fiscalização, no relatório fiscal, assevera que a recorrente, em resposta à intimação, aduziu que o serviço ocorre no armazém destinatário das mercadorias e que é uma troca de paletes “com o objetivo de maximizar a ocupação das carretas frigoríficas e containers, carregando o máximo possível em cada veículo, às vezes não é utilizado o mesmo padrão de altura

de pallets que os armazéns de destino utilizam para armazenar os produtos. Em face disso, faz-se necessário repaletizar (trocar os pallets) na descarga das mercadorias nos armazéns destinatários para adequação de tamanho, qualidade e/ou resistência” (fl. 1575 do Relatório Fiscal).

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

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

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

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

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

Requisitos Gerais para Estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos.

(...)

5.3- Edifícios e instalações:

(...)

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

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

Sendo os paletes considerados insumos, a sua restauração, bem como a sua troca posterior, vale dizer, os serviços de repaletização, também devem ser considerados insumos.

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

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 03-04 trim 2016”, aba “Locação de Veículos”, juntada à fl. 1301, as autoridades fiscais glosaram os créditos das contribuições em comento referentes a:

- SERV ALUGUEL BATERIA EMPILHADEIRA 24/48V;
- SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;
- SERV BONIFICACAO DISP EMPILHADEIRA;
- SERV BONIFICACAO DISP EMPILHADEIRA COMB;
- SERV BONIFICACAO DISP PALETEIRA;
- SERV BONIFICACAO DISP TRANSPALETEIRA;
- SERV CAMINHAO CACAMBA P/TRANSP CASCALHO;
- SERV HORA MAQ TRATOR ESTEIRA ACIMA;
- SERV HORA MAQUINA TRATOR 4X2 ABAIX 100CV;
- SERV HORA MAQUINA TRATOR 4X2 ACIMA100CV;
- SERV HORA MAQUINA TRATOR 4X4 ABAIX 100CV;
- SERV HORA MAQUINA TRATOR 4X4 ACIMA100CV;
- SERVICO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA;
- SERVICO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICASE1;
- SERVICO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA;
- SERVICO ALUGUEL VEICULO CARGA;
- SERVICO CAMINHAO MUNCK;
- SERVICO CAMINHAO MUNCK 10 A 20 TON;
- SERVICO CAMINHAO MUNCK 20 A 30 TON;
- SERVICO CAMINHAO TOCO POR HORA;
- SERVICO CAMINHAO TRUCK;
- SERVICO CAMINHAO TRUCK CARGA INTERNO;
- SERVICO CAMINHAO TRUCK HORA INTERNO;
- SERVICO DE ALUGUEL TRATOR CALDEIRA;
- SERVICO DE MOTONIVELADORA;
- SERVICO DE POLIGUINDASTE;
- SERVICO FRETAMENTO DE ONIBUS;
- SERVICO HORA CAMINHAO BASCULANTE;
- SERVICO HORA MAQUINA PATROLA;
- SERVICO HORA MAQUINA TRATOR ESTEIRA;
- SERVICO LOCACAO CAMINHAO HIDROJATO;
- SERVICO LOCACAO DE EMPILHADEIRA;
- SERVICO LOCACAO DE RETRO ESCAVADEIRA;
- SERVICO LOCACAO DE VEICULOS;

- SERVIÇO LOCAÇÃO PLATAFORMA AEREA;
- SERVIÇO MUNK 62 TON.

A recorrente aduz que as **empilhadeiras** (SERVIÇO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICA, SERV LOCAÇÃO EMPILHADEIRA A COMBUSTÃO e SERVIÇO LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRA) são utilizadas para movimentação de insumos e outros produtos, conforme contratos firmados entre ela e a empresa contratada, juntados aos autos às fls. 7430-7600. Aduz ainda que “os serviços análogos cuja função está relacionada ao transporte de insumos e matéria prima dentro de estabelecimento e armazéns” (SERV HORA MAQUINA TRATOR, SERVIÇO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA, SERVIÇO DE GUINDASTE e SERVIÇO CAMINHÃO MUNK E CAMINHÃO TRUCK) também geram créditos com base nos mesmos fundamentos.

Também na peça recursal, à fl. 9304, a recorrente destaca que as empilhadeiras locadas são utilizadas em várias etapas do seu processo produtivo, conforme abaixo reproduzido, e conforme consta do laudo apresentado:

3.5.4. Despaletização de garrafas

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

Equipamentos Operacionais

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



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

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

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

infe 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.

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)

Posteriormente às decisões acima mencionadas, em 20/06/2024, foi aprovada a Súmula Carf n. 190, com vigência a partir de 27/06/2024, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 190

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

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Logo, considerando que a aludida súmula é vinculante, impõe-se considerar que os dispêndios com **locação de veículos de transporte de carga** ou **de passageiros** não geram créditos das contribuições em tela com base no art. 3º, IV. Das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

No caso em apreço, em atenção à aludida súmula, entendo que estão corretas as glosas de créditos relacionadas à aluguel de **veículo carga, caminhão toco, caminhão truck e caminhão basculante**, uma vez que consistem em veículos de transporte de carga ou de passageiros.

Infiro, da análise dos autos, que são utilizados nas atividades da empresa, para movimentação de insumos e de outros produtos, **empilhadeira, bateria de empilhadeira, paleteira, transpaleteira, trator, pá carregadeira, caminhão munck, motoniveladora, poliguindaste, máquina patrôla, caminhão hidrojetado e retroescavadeira**, e, em razão de não configurarem, a meu sentir, veículo de transporte de carga ou de passageiros, cabe a apropriação de crédito atinentes às locações de tais bens, 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.

O fretamento de ônibus (SERVICO FRETAMENTO DE ONIBUS) e a locação de plataforma aérea (SERVICO LOCACAO PLATAFORMA AEREA), não configura aluguel de máquina ou veículo passível de crédito com base no art. 3º, IV, das leis acima mencionadas.

No que se refere à locação de veículos (SERVICO LOCACAO DE VEICULOS), tenho que não restou comprovada a sua utilização na atividade da empresa. Ademais, os veículos destinados exclusivamente ao transporte de passageiros ou misto de mercadorias e passageiros estão excluídos da hipótese de concessão de direito creditório estabelecida no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme dispõe a citada Súmula Carf n. 190.

Logo, **reverso as glosas** concernentes a aluguéis de **empilhadeira, bateria de empilhadeira, paleteira, transpaleteira, trator, pá carregadeira, caminhão munck, motoniveladora, poliguindaste, máquina patrôla, caminhão hidrojetado e retroescavadeira**.

Glosa referente a Serviços de Manutenção Industrial

A autoridade fiscal glosou créditos das contribuições em tela concernentes a **diversos serviços** contratados pela recorrente, conforme discriminado na planilha denominada "GLOSAS 03-04 trim 2016", na aba "Não atende com insumo".

A recorrente defende a manutenção de créditos concernentes à contratação dos seguintes serviços: **(i)** consultoria técnica - ambiental, de segurança e de energia elétrica; **(ii)** conserto de lixadeira e esmilhadeira; **(iii)** manutenção de empilhadeira e paleteira; e **(iv)** medição

de emissão atmosférica e de gás da caldeira, e respectivo monitoramento e manutenção do equipamento de medição.

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

A recorrente não explicou nem comprovou, de forma detalhada, do que se trata cada um dos serviços contratados e como foi aplicado na suposta manutenção de seus equipamentos e máquinas.

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

Logo, mantenho as glosas.

Glosa referente 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. 1207 e seguintes), 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 os gastos relativos às indumentárias/uniformes de seus colaboradores mostram-se essenciais, na medida em que sua atividade econômica envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana, devendo atender a todas as exigências das autoridades sanitárias e regulatórias.

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 à Movimentação Portuária - Ova e Desova na Importação

A DRJ entendeu que é incabível a apuração de créditos sobre os gastos com a movimentação portuária (capatazia e estiva) na importação de mercadorias, com fundamento no inciso II dos arts. 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

A recorrente sustenta que a ova e desova na importação consistem no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada de seu porão e transportando-a até o local de armazenagem. Vale dizer, a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

Argumenta no sentido de que dada a necessidade de importação de parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, evidencia-se a necessidade de contratar tais serviços, sendo incontestável que tais gastos são essenciais e relevantes à sua atividade, e, na ausência desse serviço, os insumos importados não teriam como chegar aos seus estabelecimentos e integrar o seu processo produtivo.

Por fim, defende que faz *jus* à tomada de dois créditos, que são distintos: (i) um pela aquisição da mercadoria importada; e (ii) outro pela contratação do serviço de movimentação portuária, estando correto o procedimento por ela adotado, e, dessa forma, as glosas sobre serviços de ova e desova na importação deverão ser revertidas.

Assiste razão a recorrente.

De fato, são créditos distintos, um, referente ao insumo importado, e, outro, referente à sua movimentação no porto.

Os gastos com **serviços portuários**, descritos como *Movimentação Portuária - Ova e Desova* (capatazia e estiva), **(i)** executados no País, **(ii)** vinculados à operação de importação de insumos, **(iii)** contratados junto a pessoas jurídicas brasileiras, de forma autônoma a tal importação, e **(iv)** que tenham sido efetivamente tributados pelas contribuições em tela, asseguram apropriação de créditos, na sistemática da não cumulatividade.

Há precedente da 3ª Turma da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) deste Conselho nesse sentido, a seguir discriminado com a transcrição parcial da ementa:

Acórdão nº 9303-014.426 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 19 de outubro de 2023

Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS (CAPATAZIA E ESTIVA) PRESTADOS NO PAÍS. CONDIÇÕES. CONTRATADOS DE PESSOA

JURÍDICA NACIONAL, DE FORMA AUTÔNOMA À IMPORTAÇÃO. TRIBUTADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da COFINS, na não cumulatividade, poderão descontar crédito somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. Os gastos com serviços portuários no País (no presente caso, descritos como capatazia e estiva), vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade.

Fixados os requisitos acima descritos, cabe à Unidade de origem, na implementação desta decisão, identificar (se necessário, com a colaboração da recorrente) os casos que atendem aos pressupostos cumulativos estabelecidos, promovendo a reversão das glosas correspondentes.

Logo, revento as glosas atinentes a gastos com serviços portuários, executados no País, vinculados à operação de importação de insumos, contratados junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados pela Cofins e pela contribuição ao PIS, na sistemática da não cumulatividade.

Glosas referentes a outros bens e serviços

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

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

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

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

Glosas de créditos referentes a fretes relativos às NBC 1 e 2

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. 1303, denominada **GLOSA DE FRETES 03 e 04 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.

O resultado das glosas consta da tabela consignada pelas autoridades fiscais no Relatório Fiscal (fl. 1585-1586), conforme a seguir reproduzido:

O resultado está resumido abaixo, em valor de créditos das contribuições, cujas correções serão efetivadas alterando as linhas de ajuste de redução das contribuições correspondentes na planilha RESUMO CORRIGIDO dos arquivos de apuração corrigida da EFD-Contribuições, 03-2016- PARA PROCESSO (fl. 1458) e 04-2016- PARA PROCESSO (fl. 1459).

GLOSA DE FRETES							
PIS - VALOR DA CONTRIBUIÇÃO A EXCLUIR DO CRÉDITO							
	julho	agosto	setembro	outubro	novembro	dezembro	
Admitido Crédito presumido, conforme o caso	148.026,90	115.321,64	101.716,74	79.088,84	104.479,30	100.644,32	
CARNE	2.109,77	3.555,45	3.683,95	3.191,39	2.605,11	2.755,53	
Lei 10.147/2000, art. 2º cc art. 1º, inc. I, a)	0,00	0,00	0,00	4,27	0,00	0,00	
Lei 10.865/2004 Art. 28, Inc III	10,32	0,00	66,25	36,28	19,71	49,31	
Lei 10.925, art. 1º, inc. XXII	798,48	772,30	758,15	515,25	1.134,10	950,85	
Lei 10.925, art. 1º, inc. XI	0,00	0,00	0,00	1,37	77,64	24,88	
NI	0,16	0,36	0,06	2,11	0,00	0,00	
NI-ferramenta	0,00	0,00	0,07	0,00	0,00	0,10	
NI-Instrumento de medição	2,21	1,27	3,21	1,80	11,67	3,23	
Total do PIS	150.947,85	119.651,02	106.228,44	82.841,30	108.327,53	104.428,22	
COFINS - VALOR DA CONTRIBUIÇÃO A EXCLUIR DO CRÉDITO							
	julho	agosto	setembro	outubro	novembro	dezembro	
Admitido Crédito presumido, conforme o caso	681.820,89	531.178,46	468.513,47	364.288,00	481.237,98	463.573,86	
CARNE	9.717,75	16.376,62	16.968,49	14.699,74	11.999,27	12.692,13	
Lei 10.147/2000, art. 2º cc art. 1º, inc. I, a)	0,00	0,00	0,00	19,65	0,00	0,00	
Lei 10.865/2004 Art. 28, Inc III	47,55		305,13	167,10	90,78	227,13	
Lei 10.925, art. 1º, inc. XXII	3.677,86	3.557,26	3.492,09	2.373,26	5.223,75	4.379,69	
Lei 10.925, art. 1º, inc. XI	0,00	0,00	0,00	6,31	357,64	114,58	
NI	0,72	1,64	0,27	9,71	0,00	0,00	
NI-ferramenta	0,00	0,00	0,34	0,00	0,00	0,45	
NI-Instrumento de medição	10,17	5,85	14,81	8,27	53,75	14,86	
Total da Cofins	695.274,94	551.119,84	489.294,61	381.572,03	498.963,17	481.002,69	

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

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

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

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

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

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

Mas o importante que há que se ter em conta é que uma vez formado o preço do frete, seja de que forma for, este passa a ser considerado como integrante do valor de aquisição do bem transportado e, por assim ser, pode ser levado a compor a base de cálculo do crédito tomado pelo contribuinte; crédito este, cabe desde já salientar, tomado não a título de aquisição de serviço utilizado como insumo, mas de aquisição de bem utilizado como insumo.

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

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

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

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

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

Sendo assim, nesse ponto, correto o procedimento adotado pelas autoridades fiscais para efetuar as glosas em questão.

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

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

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Os **fretes de aquisição de insumos** que tenham sido **registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido**, e **submetidos a tributação** (portanto, fretes que **não** tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-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**.

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

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

Importante registrar que, em 20 de junho de 2024, 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.

Cumprе 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)

Por tais razões, **reverso as glosas** de créditos das contribuições em tela referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições, bem como as glosas referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos, 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 de devolução de vendas

A autoridade fiscal, no que diz respeito à devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa, aduz que o direito a crédito 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 crédito, de fato, as vendas tributadas no mercado interno. Caso existam devoluções de vendas não tributadas no mercado interno ou de exportações não há direito a crédito algum porque não houve tributação quando da venda.

Dessa forma, foi necessária a reclassificação, realizada pela autoridade fiscal, dos créditos referentes à devolução de vendas, uma vez que não há possibilidade destas devoluções serem admitidas com **CST 56 – Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação**, que geraria crédito de mercado interno tributado, mercado interno não tributado e de exportações, pois estas devoluções com direito a crédito referem-se, todas elas, **a vendas no mercado interno e vinculadas a receitas tributadas**. Assim, o CST correto para este caso é o **50 – Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno**, porque estas operações não são comuns a mais de um tipo de receita, sendo vinculadas apenas à receita tributada no mercado interno, gerando apenas créditos do tipo 101 – *Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno – Alíquota Básica*.

A recorrente, na peça recursal, afirma que “como os créditos foram apurados de maneira proporcional e não mediante alocação direta, a Recorrente entende que a reclassificação é indevida, devendo ser mantido o CST original”.

Sem razão.

Correta a reclassificação efetuada pela Fiscalização, uma vez que a devolução de vendas tributadas no mercado interno vinculadas a receitas tributadas devem ser escrituradas com o CST 50 - *Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno*, já que são vinculadas tão somente a receitas tributadas no mercado interno.

Logo, mantenho a reclassificação efetuada pelas autoridades fiscais concernente a créditos decorrentes de devolução de vendas.

Glosa de créditos extemporâneos

As autoridades fiscais aduziram que foram encontrados valores significativos de **ajustes extemporâneos** incluídos nos **ajustes de acréscimo**. Relatam que essas informações estão presentes nos arquivos enviados em resposta ao item 6 da citada intimação 222-2020 e nos **ajustes de créditos** na EFD-Contribuições, bem como que no caso dos meses de agosto e setembro, apesar de haver arquivos especificando quais são os créditos extemporâneos, não estão explicitamente identificados na EFD-Contribuições.

Continuam as autoridades fiscais, assinalando que, dentre muitos, foram informados os seguintes ajustes:

Alíquotas	Ajustes Mês AGOSTO 2016- Adicionar no SPED Bloco M	Valor do imposto Estorno ou Acréscimo	
		PIS	COFINS
	Descrição / Estorno		
9,25%	Extemporaneo - Insumo Inseminação - item 6 composição	293.872,07	1.353.592,56
	TOTAL	293.872,07	1.353.592,56

Alíquotas	Ajustes Mês SETEMBRO 2016- Adicionar no SPED Bloco M	Valor do imposto Estorno ou Acréscimo	
		PIS	COFINS
	Descrição / Estorno		
9,25%	Extemporaneo - Manutenção de Empilhadeiras - item 6 composição	374.721,61	1.725.990,45
	Extemporaneo Serviços Laboratorial e Materias de Laboratório - Item 6 composição	1.887.271,74	8.692.888,01
	Extemporaneo Insumos PREB PAREDE LEVEDURA - item 6 composição	255.537,54	1.177.021,40
	Extemporaneo Bonificação Aluguéis de Empilhadeiras - item 6 composição	14.439,08	66.507,28
	TOTAL	2.531.969,97	11.662.407,14

As autoridades fiscais, no curso do procedimento de fiscalização, requereram que fosse esclarecida a origem desses valores, 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. 713 e 758) da Intimação Fiscal nº 222-2020/EQUAD3/DRF BLU/SRRF09/RFB (fl. 4), que solicitou informações a respeito de créditos extemporâneos, a contribuinte forneceu (fl. 758) uma série de arquivos, contendo dados sobre créditos extemporâneos sobre as mais diversas alegações:

2 – **Crédito Extemporâneo (Item 6)**: apresenta as planilhas digitais contendo as informações referentes aos Créditos Extemporâneo declarados na EFD-Contribuições referente a junho, agosto e setembro de 2016.

Este item foi acompanhado dos arquivos (fl. 758):

06 2016 Aquisicao da Soja Recalculo.xlsx	1
06 2016 Aquisicao Material Hidro Feed.xlsx	1
06 2016 Aquisicao Material ANTI SALMONELLA LIQUIDO GRANEL.xlsx	1
06 2016 Certificacao Legalizacao Doc Exportacao.xlsx	1
06 2016 PIS COFINS Monitoramento 2011 2016 Importacao.xlsx	1
06 2016 Servico Controle de Pragas.xlsx	1
06 2016 Servico de Limpeza em Centro de Custo Produtivo.xlsx	1
06 2016 Servico Handling.xlsx	1
06 2016 Servico Vacinacao.xlsx	1
06 2016 Tratamento de Residuos.xlsx	1
08 2016 Insumo Inseminacao.xlsx	1
09 2016 Insumo 326930 PREB PAREDE LEVEDURA.xlsx	1
09 2016 Manutencao de Empilhadeira.xlsx	1
09 2016 Servico de Bonificacao com empilhadeira.xlsx	1
09 2016 Servicos de Laboratorio e Insumos.xlsx	1

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

Inicialmente, cumpre destacar que, por mais complexo que seja demonstrar a legitimidade e exatidão dos créditos extemporâneos escriturados, tal obrigação é da recorrente, de modo que cabe a ela cumprir essa obrigação, mediante a apresentação de todos os documentos e esclarecimentos solicitados pela Fiscalização no curso da ação fiscal.

Conforme bem detalhado no Relatório Fiscal das autuações, a recorrente não cumpriu essa obrigação. Sendo assim, devem ser mantidas as glosas, efetuadas pelas autoridades fiscais em razão da falta de comprovação da legitimidade e exatidão do valor do crédito escriturado, para todos os itens apontados no Relatório Fiscal e corroborados pela DRJ por meio do acórdão recorrido.

Com efeito, a DRJ, por meio do acórdão recorrido, apresentou fundamentação acerca desse ponto, de forma clara e objetiva, abaixo transcrita, com a qual concordo e a adoto como razão de decidir:

(...) Relatam as diversas dificuldades encontradas, a começar pela impossibilidade de se automatizar a verificação dos itens, sendo necessária a análise manual de cada um deles. Constatou-se, inclusive, a existência de notas fiscais emitidas há mais de 5 (cinco) anos, e, também, que a descrição das mercadorias utilizada pela contribuinte é diversa daquela constante nas notas fiscais. E assim, na tentativa de confirmar os valores informados pela contribuinte, concluíram ser “evidente que as informações prestadas pela contribuinte estão incorretas e imprestáveis para verificação dos milhares de itens informados como geradores de créditos extemporâneos”.

Não se vislumbra a alegação da impugnante de que a análise atenta dos documentos apresentados ao Fisco permitiria confirmar que não se apropriou dos créditos extemporâneos anteriormente, bem como de que nos controles elaborados constam todas as informações necessárias para validação dos créditos, tais como CNPJ do fornecedor, data de emissão, descrição do produto e chave de acesso, exemplificando-as.

No quadro a seguir estão demonstrados os dados e os valores levantados pelos autuantes e informados no Relatório Fiscal, que demonstram que não se trata de um singelo comparativo feito pelo Fisco. O procedimento adotado pelos autuantes não decorreu simplesmente do fato de não terem localizado a relação dos itens com a descrição da chave de nota fiscal, razão pela qual “optaram” por desconsiderar a integralidade dos créditos, como afirmou a impugnante. Cabia à autuada demonstrar de maneira inequívoca e completa os créditos que alegava possuir, não se tratando, portanto, de inversão do ônus da prova ou mesmo de cerceamento do seu direito de defesa.

Itens	Arquivo da contribuinte			ReceitaData					%
	Qtde de itens	Valor Total	Qtde de chaves	Notas fiscais localizadas					
				Qtde NF	Qtde de NF cujo	Valor total das NF cujo valor é	Contribuição apurada igual a zero	Valor total localizado e	

					valor é igual ao do arquivo	igual ao do arquivo	Qtde NF	Valor total	comercializado com alíquota positiva	
Inseminação	4.192	17.285.897,05	2.082	2.064	1.501	6.972.028,66	731	3.669.498,02	3.302.530,64	19,11
Manut Empil	25.666	22.528.631,72	7.962	7.727	4.098	3.182.731,53	1.265	1.239.210,23	1.943.521,30	8,63
Laboratorial	52.234	72.780.163,71	24.774	23.617	17.082	27.867.569,57	2.872	6.077.084,47	21.790.485,10	29,94

Conforme quadro acima, somente foi possível confirmar a existência de créditos nos percentuais informados na coluna “%”, em relação ao valor total dos créditos extemporâneos informados nos arquivos apresentados pela contribuinte.

Resta claro que a recorrente não comprovou a existência da maior parte dos créditos extemporâneos pleiteados.

Além de não comprovar o direito ao crédito e a exatidão do valor escriturado, com a apresentação de todos os documentos e esclarecimentos requeridos pela Fiscalização, há outros motivos para manter as glosas efetuadas.

Um outro motivo, que merece destaque, é o aproveitamento de crédito referente a produto adquirido com alíquota zero, por exemplo, o denominado *GERMICIDA UNIWALL MOS 25*, o que é impossível, conforme fundamentação já consignada neste voto.

Ademais, 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. 1546 e seguintes, citou toda **legislação que impõe a retificação da escrituração fiscal**, tanto do 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 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. (...)

Cabe assinalar também que 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, 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.

Quanto ao crédito extemporâneo atinente à bonificação alugueis de empilhadeiras, entendo que, em tese, é possível o crédito com base no incisos IV, dos arts. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no entanto, no caso sob exame, a glosa deve ser mantida em razão da falta de retificação das escriturações (EFD-Contribuição) da época do crédito, conforme fundamentação acima.

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

Das Demais Alterações necessárias nos ajustes de acréscimo (item IV.III.1.2.4 do Relatório Fiscal)

Nesse tópico, cumpre assinalar, novamente, que o crédito extemporâneo tem que ser escriturado no período do crédito, mediante a retificação da EFD-Contribuição do período e, se for o caso, da DCTF, conforme registrado pela Fiscalização no Relatório Fiscal, bem como que não

cabe o aproveitamento de crédito referente a produto adquirido com alíquota zero, conforme fundamentação já consignada neste voto.

Quanto aos outros créditos glosados, infere-se que há glosas efetuadas pela Fiscalização sob o argumento de que o serviço adquirido não se caracteriza como insumo e sob o argumento de que não é possível o aproveitamento de crédito referente a aluguéis de veículos:

Foram localizadas aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo do PN COSIT nº 5/2018, como por exemplo SERVIÇO ADMINISTRACAO VESTIARIOS, Segurança Patrimonial, Programa de Valorização dos Funcion, Outros Aluguéis, Copa e Cozinha e Segurança e Saúde no Trabalho, SERVIÇO LOCACAO EQUIPAMENTOS SEGURANCA, SERVIÇO LOCACAO EQUIP P VIG MONITORADA, SERVIÇO LOC DE UNIFORMES HIGIENIZADOS, SERV ANALISTA SUPORTE MICROSOFT. Também não têm direito se considerada a locação porque os bens não se enquadram nas atividades da empresa ou não são máquinas ou equipamentos, como no caso da locação de uniformes. Mais adiante casos similares serão analisados no item IV.1.3.

Foram constatados serviços de aluguéis de veículos, que não são máquinas ou equipamentos e, portanto, não têm base legal para crédito de PIS e Cofins.

Na peça recursal, a recorrente contesta tais glosas:

332. Outros créditos apurados nos referidos registros que foram glosados pela fiscalização dizem respeito aos serviços relacionados aos uniformes/indumentárias (SERVIÇO ADMINISTRACAO VESTIARIOS SERVIÇO LOCACAO EQUIPAMENTOS SEGURANCA, SERVIÇO LOCACAO EQUIP P VIG MONITORADA, SERVIÇO LOC DE UNIFORMES HIGIENIZADOS) utilizados pelos funcionários da Recorrente. Sobre o tema, a Recorrente já demonstrou exaustivamente a caracterização dos referidos gastos como insumo, o que permite a apuração de crédito com base no inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, de modo que faz referência aos argumentos aduzidos no item IV.4.4.

333. Da mesma forma, considerando a glosa de gastos incorridos supostamente com veículos, que na verdade são máquinas utilizadas pela Recorrente em sua atividade empresarial, as glosas devem ser revertidas com base nos argumentos aduzidos no item IV.4.2.

334. Diante disso, pleiteia-se a reversão de mais essas glosas.

Diante do exposto, dou provimento, em parte, a esse ponto do recurso, para reverter as glosas que sejam atinentes à locação de uniforme realizada para os trabalhadores manipuladores de alimentos, com base no artigo 3º, inciso II, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, pois entendo que se caracteriza insumo, conforme fundamentação já consignada neste voto, e para reverter as glosas atinentes à locação de veículos utilizados nas atividades da empresa, com base no art. 3º, IV, da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, IV, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, exceto a locação de veículos destinados ao transporte de carga ou de

passageiro, os quais estão excluídos da hipótese de concessão de crédito, conforme fundamentação também já consignada neste voto, notadamente a Súmula Carf 190.

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. 316) respondeu anexando o arquivo da folha 712 com os ingredientes solicitados, salvo os casos objeto da Intimação Fiscal nº 103/2021 EQAUD3/DRFBLU/SRRF09/RFB (fls. 775 e seguintes), item 3, que solicitou as informações faltantes, com resposta nas fls. 799 e seguintes e os casos de pães de queijo, não informados.

Infere-se que as autoridades fiscais seguiram 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: de julho de 2016 a dezembro 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.DESOSSADA 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;*
- 27) *PERU SABOR MANTEIGA COM ERVAS;*
- 28) *CHA023 CHESTER C/AZEITE E ERVAS CX23KG.*

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 222-2020/EQAUD3/DRF BLU/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. 327, 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 712. 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, 278663-SOBRECOXA S/O S/P TEMP PERU CONG REV MI e 320782-PEITO FRANGO TEMP CONG REV MI foram considerados com classificação fiscal incorreta por serem temperados. Ainda, em relação aos produtos 252642-KIT AMOR YPE (PERU/PIC SUI/FILE MIGN), 274510-KIT FORT LOUIS DREYFUS (CHT/LOB/PBY/PERSF, 435357-KIT FORTUNA (CHT/LOB/PNL/CHB/COP/PRES)PD, 436381-KIT AMOR (PRTIK/AVE/PEF) SD, 446253-KIT FORTUNA (CHT/LOB/PNL/CHB/COP/PRES), 446409-KIT AMOR (PERU/LOMB TEMP/PIC SUI/CHCK), 458050 - KIT AMOR J.SLEIMAN (PRTIK/AVE/PEF/LOGTI), 458178-KIT REAL. UNIMED GRU(CHT/LTF/COT/MMD/CFP, 476546-KIT AMSTED ESPECIAL(AVE/LOGTI/PEF/PRTIK), 477579-KIT REALI. MINER. SERR(CHT/FMF/COT/TF/M), 477706-KIT AMOR UNIMED SEGUROS (PRTIK/AVE/PEF), 477707-KIT REAL ALSTOM TRANSP.(CHT/PEK/COT/FMF), 477709-KIT AMOR MAPFRE (AVE/LOGTI/COT), 477907-KIT REAL. GUANA. DIESEL(CHT/LTF/COT/LING, 486335-KIT FORTUNA COMFRIO(CHT/PEF/LTF/FMF/COT), 487093-KIT REAL GUA DIESEL II (CHT/LTF/COT/LING, 487095-KIT FELICIDADE FARM SAO JOAO (CHT/PG12), 488621-KIT FELICIDADE DASA (CHT/PG12), que também tiveram falta de informação relativa a parte de seus ingredientes, foram considerados com classificação fiscal incorreta por ser possível identificar das informações fornecidas que são temperados e compostos de diversos itens de outras posições fiscais. (...)

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.

Como exemplo, analisamos o produto 984320 - CHF018 CHESTER INT CONG ASSA F PERD 18KG, que tem entre os ingredientes FRANGO ESPECIAL, ÁGUA, SAL, GLICOSE, PROTEÍNA DE SOJA, ESTABILIZANTE: TRIPOLIFOSFATO DE SÓDIO, REALÇADOR DE SABOR: GLUTAMATO MONOSSÓDICO E AROMATIZANTE: AROMA NATURAL (COM AIPO).

Cristalino que tal produto contém temperos que não se limitam a sal, condição necessária para permanecer no capítulo 2 da NCM. Assim, não resta nenhuma dúvida que tal produto está excluído do capítulo 2 e está classificado no capítulo 16.

A grande maioria dos itens da linha CHESTER seguem os exemplos acima. Todos os casos estão listados na tabela acima e têm origem no arquivo anexado (folhas 712), salvo exceção tratada adiante, enviados pela contribuinte, e devem ser classificados no capítulo 16.

O item reproduzido na tabela acima 335864-PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 1,1KG é composto de: PERNIL SUINO, ÁGUA, SAL, CEBOLA, AÇÚCAR, ALHO, SALSINA, CEBOLINHA VERDE, ORÉGANO, AROMATIZANTE: AROMA NATURAL DE CARNE, REALÇADOR DE SABOR: GLUTAMATO MONOSSÓDICO, ANTIOXIDANTE: ISOASCORBATO DE SÓDIO.

Cristalino que tal produto contém temperos que não se limitam a sal, condição necessária para permanecer no capítulo 2 da NCM. Assim, não resta nenhuma dúvida que tal produto está excluído do capítulo 2 e está classificado no capítulo 16.

Os demais itens do tipo pernil seguem o mesmo exemplo.

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 712, acima reproduzidas:

138953-FRANGO INT ESPECIAL TEMP CONG SADI SUPRE, 140348-PERNIL TEMP VINHO ESPUM CONG SADI 12KG, 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, 155623-CHFP21 CHESTER INT CONG PESTO PERD 21KG, 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, 261047-KIT ABRACOS ULTRAGAZ (PERU/LOMBO) PD, 271500-KIT ESP OTIMISMO BIMBO (PERU) PERDIGAO, 271589-KIT CONQUIS UNIMED SEG (AVE/LOMB/PERN)SD, 271613-KIT ESP VITORIA AZUL (PERU) SADIA, 271657-KIT ESP VITORIA FRIGELAR (PERU) SADIA, 271706-KIT ESP VITORIA NET (PERU) SADIA, 273141-KIT ESP VITORIA BRASIL

CENTER (PERU) SD, 293236-KIT OTIMISMO I FUNC (PERU PEK014) PD, 293244-KIT ESP OTIMISMO III FUNC(PERU PEK014)PD, 293252-KIT SUCESSO III FUNC (SUPREME) SD, 293261-KIT VITORIA I FUNC (PERU PRTIK) SD, 293270-KIT ESP VITORIA II FUNC (PERU PRTIK) SD, 293271-KIT ESP VITORIA III FUNC (PERU PRTIK) SD, 295752-CARCACA FGO.DESOSSADA TEMPERADA, 3000-PERU TEMPERADO CONGELADO SADIA CX 18KG, 303968-PERU INTEIRO TEMP INSTITUCIONAL, 325074-CARCACA DE FGO DESOS.TEMP.INDIVIDUAL, 327512-SOBOCOX FGO C/OP TEMP CONG AS FACIL PD, 327553-COXA FGO C/OP TEMP CONG AS FACIL PD, 327554-COXINHA DA ASA FGO TEMP CONG AS FACIL PD, 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), 348486-ISCAS FILE MIGNON BOV TEMP SADIA, 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, 373999-LOMBO SUINO TEMP ASSA FACIL SADIA 1,32KG, 374007-PERNIL SUINO TEMP ASSA FACIL SD 2,86KG, 403580-PICANHA SUINA TEMP CONG SADIA GRILL, 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, 435332-KIT SONHOS (CHT/LTF) PD C/ 2 KITS, 435374-KIT REALIZACAO (CHT/LTF/COT/MMD/CFP) PD, 435375-KIT SORTE (CHT/PERS) PD C/ 2 KITS, 435376-KIT CARINHO (CHT/PNF/LTF) PD C/ 2 KITS, 435377-KIT FE (CHT/COT/FMF) PD C/ 2 KITS, 435386-KIT ABRACOS (PEK/LTF) PD C/ 2 KITS, 435417-KIT AFETO (CHT/FMF) PD C/ 2 KITS, 435420-KIT OTIMISMO (PERU) PD C/ 2 KITS, 435448-KIT SACOLA PERU PD C/4 KITS, 436342-KIT EMOCAO (PRTIK/PEF/LOGTI/PIC/COFGL)SD, 436381-KIT AMOR (PRTIK/AVE/PEF) SD, 436449-LOMBO TEMPERADO CONG PERDIGAO CX 12KG, 436454-KIT AMIZADE (PRTIK/PNL) SD C/ 2 KITS, 436496-LOMBO TEMPERADO CONG PERDIGAO CX 10KG, 436497-LOMBO TEMPERADO CONG PERDIGAO CX 14KG, 436639-KIT CONQUISTA (AVE/LOGTI/PEF) SD C/2KITS, 436659-KIT ALEGRIA (PRTIK/LOGTI) SD C/2 KITS, 436695-KIT PROSPERIDADE (AVE/PIC) SD C/ 2 KITS, 436727-KIT VITORIA (PERU) SD C/ 2 KITS, 436758-KIT SUCESSO (AVE) SD C/ 2 KITS, 436859-PERNIL TEMPERADO CONG PERD CX 10KG, 436881-PERNIL TEMPERADO CONG PERD CX 10,6KG, 436888-PERNIL TEMPERADO CONG PERD CX 11,2KG, 436955-KIT SACOLA SUPREME (AVE) SD C/ 6 KITS, 436957-KIT SACOLA PERU SD C/4 KITS, 442388-CESTA SONHOS (CHT/LTF) PD C/ 2 KITS, 442389-CESTA OTIMISMO (PERU) PD C/ 2 KITS, 442409-CESTA ALEGRIA (PRTIK/LOGTI) SD C/2 KITS, 442411-CESTA VITORIA (PERU) SD C/ 2 KITS, 445622-KIT ESP SACOLA PERU PD C/4 KITS, 445623-KIT RENOVACAO (PERU) PD, 445666-KIT ESP OTIMISMO (PERU) PD, 445686-KIT SORTE (CHESTER/PNL TEMP) PD, 445732-PERNIL TEMP CONGELADO PERDIGAO KITS, 446144-KIT ESP SACOLA PERU SD C/ 4 KITS, 446288-KIT SUCESSO (AVE) SD C/ 2 KITS, 446291-KIT VITORIA (PERU) SD, 446292-KIT ESP CESTA VITORIA (PERU) SD,

446330-CESTA ALEGRIA (PERU)/LOMB TEMP) SD, 446345-KIT ALEGRIA (PERU)/LOMB TEMP) SD, 446361-KIT AMIZADE (PERU/PERN TEMP) SD, 448917-PERU TEMPERADO CONGELADO C/MOLHO SD, 451857-KIT ESP CESTA OTIMISMO (PERU) PD, 451858-CESTA SORTE (CHESTER/PNL TEMP) PD, 456497-PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADIA, 458050-KIT AMOR J.SLEIMAN (PRTIK/AVE/PEF/LOGTI), 458052-KIT PROSPERIDADE SBT (PRTIK/COFGL) SADIA, 458166-KIT CARINHO FURUKAWA (PEK/PNF/LTF) PD, 458178-KIT REAL. UNIMED GRU(CHT/LTF/COT/MMD/CFP, 459379-KIT ABRAÇOS LEO MADEIRAS (PEK/FMF) PD, 459380-KIT AFETO MAKRO (CHT/LOGTI), 459381-KIT ALEGR ELEVAD OTIS (PRTIK/LOGTI/COFGL, 459558-KIT ALEGRIA AGV (PRTIK/COT) SADIA, 461301-KIT FORTUNA RENAULT (PEK/LTF/COT/FMF/PNF, 461302-KIT FORTUNA NISSAN (PEK/LTF/COT/FMF/PNF), 47635-COXINHA E MEIO DA ASA TEMP SADIA 1KG, 476460-KIT PUC LUZ (PRTIK/PIC/LOGTI/COFGL) SADI, 476461-KIT CONQ HOSP. OSWALDO C. (AVE/LOGTI/PNL, 476462-KIT MRN VITORIA (PRTIK) SADIA, 476543-KIT FE FERTIPAR (CHT/COT/FMF) PERDIGAO, 476545-KIT AB CONCESS FORTU(CHT/PNF/COT/LTF/FMF, 476546-KIT AMSTED ESPECIAL(AVE/LOGTI/PEF/PRTIK), 476547-KIT ESP KLABIN(PRT/PEF/LOGI/PIC/COF/AVE), 476782-KIT SORTE DENSO (CHT/PERS), 477552-KIT OTIMISMO CAMIL (PEK), 477570-KIT CARINHO CT. NAC UNIMED(CHT/LTF/PERS), 477631-KIT SACOLA PERU SAMSUNG (PEK/PNF), 477704-KIT CARINHO LEAR I (CHT/LTF/FMF/PIC), 477705-KIT CARINHO LEAR II (CHT/LTF/FMF/PNF), 477706-KIT AMOR UNIMED SEGUROS (PRTIK/AVE/PEF), 477707-KIT REAL ALSTOM TRANSP.(CHT/PEK/COT/FMF), 477709-KIT AMOR MAPFRE (AVE/LOGTI/COT), 477712-KIT FE OWENS-I (CHT/COT/LTF), 477743-KIT VITORIA BASILICA APARECIDA (PRTIK), 477745-KIT FE NETSHOES (CHT/COT/FMF), 477747-KIT PROSPERIDADE RBS (AVE/PIC), 477754-KIT OTIMISMO BIMBO (PEK), 477756-KIT VITORIA AZUL (PRTIK), 477905-KIT CARINHO MAMBO (CHT/PNF/LTF), 477906-KIT CARINHO GIGA (CHT/PNF/LTF), 478004-KIT EMOCAO EDI GLOBO (PRTIK/PEF/AVE/FMF), 478005-KIT AFETO BOURBON (CHT/FMF), 478009-KIT FE UNIDAS (CHT/COT/FMF), 478012-KIT ALEGRIA YPE (PRTIK/LOGTI/COFGL), 478893-KIT FE REAL HOSP PORTUGUES (CHT/COT/LBF), 478894-KIT FE CANCAO NOVA (CHT/COFGL/LOGTI), 478939-KIT SONHO RANDON (CHT/LTF), 478943-KIT ENCANTO ASTRA (CHT/LTF), 478948-KIT AMIZ REXAM(PRTIK/LOGTI/CHT/COFGL/PEF, 482773-PERNIL SEM OSSO TEMPERADO SADIA, 485002-KIT CARINHO ELEKTRO (CHT/LTF/FMF/PEK), 485074-KIT CARINHO ARCELORMITTAL(CHT/PEF/LOGTI), 485094-KIT FCA II (PRTIK), 485095-KIT AFETO EDITORA ABRIL (PRTIK/FMF), 485097-KIT OTIM AEROPORTO NATAL (PEK), 486274-KIT CARINHO BRASIL KIRIN (CHT/COT/LOGTI), 486293-KIT SUCESSO SUPERMERCADO REDE BH (AVE), 486335-KIT FORTUNA COMFRIO(CHT/PEF/LTF/FMF/COT), 486336-KIT PROSPERIDADE KALUNGA (AVE/FMF), 487096-KIT PROSPERIDADE CRISTALIA (AVE/LBF), 487097-KIT SACOLA CONCORDIA (PRTIK), 487129-KIT ESP PAIXAO (AVE/LBF/CHT), 487148-KIT FE 3M (CHT/LOGTI/PIC), 487987-KIT REALIZACAO NITRO (PRTIK/PIC/PEF/LBF), 488064-KIT CONQUISTA ASSOC FRAN B J(AVE/LBF/PEF, 488481-KIT SUCESSO COMB (AVE),

488498-KIT REALIZ BASALTO(CHF/PEF/COT/LBF/PRTIK, 488499-KIT CARINHO PAGUEMENOS (CHT/PEF/LBF), 488623-KIT CARINHO J MACEDO (CHT/PEF/LBF), 490898-KIT VITORIA SUPERM. BELA VISTA PRTIK, 491186-KIT FE ALSCO (AVE/LBF/COT), 493094-KIT SONHOS II (CHF/LBF) PD C/ 2 KITS, 493423-KIT PROSPERIDADE HCOR (AVE/LBF), 495037-KIT SUCESSO II SD C /2 KITS (AVE), 500056-PERU TEMPERADO CONGELADO SADIA CX 16KG, 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-DDDSTG010 FILE PEITO FGO TEMP PT2,5KG PD, 997484-PSF010 PICANHA SUI TEMP CONG PERD 10KG, 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. Afirma 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. Afirma 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.

Também não procede o argumento da recorrente no sentido de que a concessão da alíquota zero do PIS/COFINS para os produtos da cesta básica denotam a sua aplicação irrestrita às carnes cruas, sejam elas temperadas ou não, conforme os fundamentos apresentados pela DRJ, a seguir transcritos, os quais adoto como razão de decidir:

A impugnante alega que a aplicação da alíquota zero do PIS e da Cofins sobre os produtos reclassificados pelos autuantes foi concedida no âmbito do incentivo aos produtos da cesta básica, essenciais à alimentação humana, por força da Medida Provisória nº 609, de 8 de março de 2013, convertida na Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013, que acresceu o inciso XIX ao artigo 1º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, e que assim dispõe:

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:

(...)

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

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

b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada nos códigos 0210.99.00;

c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

(...)

Os autuantes informam que conforme a NCM, alterada pela Resolução Camex nº 94, de 2011, vigente à época dos fatos, a posição 02.02 compreende as “Carnes de animais da espécie bovina, congeladas”; a posição 02.03, “Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas”; e a posição 02.07, “Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05”.

De pronto, constata-se que, como bem afirmado, tais posições não compreendem as carnes cozidas (inclusive assadas) ou temperadas vendidas pela autuada.

Veja-se, ainda, que, segundo a impugnante, a redução das alíquotas das contribuições foi concedida no âmbito do incentivo aos produtos da cesta básica, e aplica-se de maneira irrestrita às carnes cruas, sejam elas temperadas ou não.

Com base no Decreto Lei nº 399, de 30 de abril de 1938, foi apresentada uma lista de alimentos, com suas respectivas quantidades, chamada Cesta Básica de Alimentos, que seriam suficientes para o sustento e bem-estar de um trabalhador em idade adulta, contendo quantidades balanceadas de proteínas, calorias, ferro, cálcio e fósforo.

Salta aos olhos que inúmeros dos produtos vendidos pela autuada não se amoldam a esse conceito, de produtos essenciais da cesta básica de alimentos. Da mesma forma, diferentemente do que foi afirmado no parecer anexado pela impugnante, elaborado em nome da Associação Brasileira de Proteína Animal (“ABPA”), produtos como “pernil temp vinho espum”, lombo e pernil suínos sem osso temperados, picanha e file mignon suínos temperados, chester desossado, peito, coxa e sobrecoxa, e coxinha da asa de frango temperados, frango a passarinho ou peru sabor manteiga com ervas não são acessíveis “à toda a população brasileira, em especial, a menos favorecida”.

Convém transcrevermos trecho da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 609, de 8 de março de 2013:

4. Dentre as muitas medidas de fomento à produção e à comercialização a preços módicos de produtos integrantes da cesta básica, (...).

5. Todavia, nos últimos meses, uma complexa conjugação de adversidades econômicas nacionais e internacionais tem ocasionado elevação do preço dos produtos em voga, fragilizando a população mais pobre e pressionando os índices inflacionários.

6. Em razão disso, mostra-se necessário, entre outras medidas, reduzir ainda mais a carga tributária incidente na comercialização de produtos que compõem a cesta básica, o que se propõe seja operacionalizado pela redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita decorrente da venda no mercado interno de tais produtos.

Não é razoável crer que com a Medida Provisória nº 609, de 2013, tenha se pretendido reduzir as alíquotas do PIS e da Cofins para proporcionar à “fragilizada população mais pobre” o consumo dos supracitados produtos temperados. O que se buscou foi reduzir as alíquotas incidentes sobre as carnes frescas, refrigeradas ou congeladas.

Dissolvem-se, assim, os argumentos da impugnante, que se equivoca ao alegar que a norma buscou desonerar as carnes cruas do PIS e da Cofins de “modo indistinto, independentemente da efetiva classificação fiscal, alcançando, inclusive as carnes temperadas em questão”. O referido inciso XIX do artigo 1º da Lei 10.925, de 2004, especifica os códigos da Tipi cujos produtos fazem jus à redução a 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, e

no presente caso, uma vez excluídas do Capítulo 02 da TIPI, as carnes temperadas não são beneficiadas pela alíquota zero prevista no inciso XIX.

Por fim, destaque-se a impossibilidade do alargamento da interpretação do benefício fiscal previsto na Lei nº 10.925, de 2004, em face do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN).

Importante registrar que a **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.

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**.

De acordo com 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 preenchem, 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, panópias, 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, torta e escondidinho)

No que diz respeito à reclassificação dos pães de queijo, a recorrente, na peça recursal, afirmou que não apresentará defesa (fl. 9328).

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

Segundo a Fiscalização, os produtos a seguir discriminados, **tortas e escondidinhos**, 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) *ECM300 ESCONDIDINHO BAT C/ CARNE MOIDA;*
- ii) *ESCONDIDINHO CARNE SECA PURE MANDIO SADI;*
- iii) *ESCONDIDINHO CARNE SECA PURE MANDIO SD;*
- iv) *ESCONDIDINHO DE CARNE MOIDA PURE BATATA;*
- v) *ESCONDIDINHO FRANGO DESFIADO PURE BATATA;*
- vi) *TORTA DE FRANGO COM CATUPIRY 500G;*
- vii) *TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY 500G;*
- viii) *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/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB, à fl. 712. Seguem os ingredientes referentes às tortas e aos escondidinhos:

19022000	137093	ECM300 ESCONDIDINHO BAT C/ CARNE MOIDA	ÁGUA, CARNE BOVINA, MOLHO DE TOMATE, BATATA, CEBOLA, LEITE EM PÓ INTEGRAL, MARGARINA, QUEIJO MUSSARELA, REQUEIJÃO, AZEITONA, QUEIJO PARMESÃO, ALHO, SAL, AMIDO MODIFICADO, PIMENTÃO, SALSA, CALDO DE CARNE (COM TRIGO, SOJA, AIPO), PIMENTA CALABRESA
19022000	173997	ESCONDIDINHO CARNE SECA PURE MANDIO SADI	ÁGUA, JERKED BEEF, MARGARINA, CEBOLA, BATATA, LEITE EM PÓ INTEGRAL, MANDIOCA, REQUEIJÃO CREMOSO COM AMIDO E GORDURA VEGETAL, AMIDO, QUEIJO MUSSARELA, POLPA DE TOMATE, SAL, ALHO, SORO DE LEITE, PROTEÍNA DE MILHO, ÓLEO DE PALMA, AROMATIZANTES: AROMAS IDÊNTICOS AOS NATURAIS, REALÇADORES DE SABOR: GLUTAMATO MONOSSÓDICO, INOSINATO E GUANILATO DISSÓDICO, ACIDULANTE: ÁCIDO CÍTRICO, CORANTE: CURCUMA
19022000	280803	ESCONDIDINHO CARNE SECA PURE MANDIO SD	ÁGUA, JERKED BEEF, MARGARINA, CEBOLA, BATATA, LEITE EM PÓ INTEGRAL, MANDIOCA, REQUEIJÃO CREMOSO COM AMIDO E GORDURA VEGETAL, AMIDO, QUEIJO MUSSARELA, POLPA DE TOMATE, SAL, ALHO, SORO DE LEITE, PROTEÍNA DE MILHO, ÓLEO DE PALMA, AROMATIZANTES: AROMAS IDÊNTICOS AOS NATURAIS, REALÇADORES DE SABOR: GLUTAMATO MONOSSÓDICO, INOSINATO E GUANILATO DISSÓDICO, ACIDULANTE: ÁCIDO CÍTRICO, CORANTE: CURCUMA
19022000	347383	ESCONDIDINHO DE CARNE MOIDA PURE BATATA	ÁGUA, CARNE BOVINA, BATATA, LEITE INTEGRAL EM PÓ, MARGARINA, MOLHO DE TOMATE, CEBOLA, QUEIJO MUSSARELA, ALHO, AMIDO MODIFICADO, SAL, SALSA, CLORETO DE POTÁSSIO, PIMENTA PRETA, ÓLEO DE COCO, ÓLEO DE

			PALMA, AROMATIZANTES: AROMAS NATURAIS DE CARNE, FERMANTADO E SAL, AROMAS IDÊNTICOS AOS NATURAIS DE SAL E MANTEIGA. CONTÉM GLÚTEM
19022000	347384	ESCONDIDINHO FRANGO DESFIADO PURE BATATA	ÁGUA, FRANGO DESFIADO, PURÉ DE BATATA, LEITE EM PÓ INTEGRAL, MARGARINA, CEBOLA, POLPA DE TOMATE, REQUEIJÃO, QUEIJO PARMESÃO, CONDIMENTOS, SAL, AMIDO E AROMATIZANTES
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 621)), 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	489590	TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY 500G	FARINHA DE TRIGO ENRIQUECIDA COM FERRO E ÁCIDO FÓLICO, IOGURTE PARCIALMENTE DESNATADO, ÓLEO DE SOJA, ÁGUA, OVO, PALMITO, TOMATE, QUEIJO PARMESÃO, REQUEIJÃO CREMOSO, CEBOLA, LEITE INTEGRAL EM PÓ, AZEITONA, AMIDO MODIFICADO, MARGARINA, SAL, CONDIMENTO, PIMENTA PRETA, FERMENTOS QUÍMICOS: FOSFATO MONOCÁLCICO (INS 341i), PIROFOSFATO DISSÓDICO (INS 450i) E BICARBONATO DE SÓDIO (INS 500ii), ACIDULANTE ÁCIDO CÍTRICO (INS 330) E MELHORADOR DE FARINHA METABISSULFITO DE SÓDIO (INS 223)
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 as tortas em questão consistem em **tortas salgadas**, caracterizadas como **produtos de pastelaria** e **não se assemelham às massas da posição 1902**.

Conforme destacado pela Fiscalização, o texto da **posição 1902** se refere a “*Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de*

outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado”.

Ressalta 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.

Entende 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 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.;”.

Assevera 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. Conclui 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**, consoante explícito na Nesh, que inclui nesta posição, de acordo com o 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.

Quanto aos escondidinhos, a Fiscalização aduz que são alimentos pré-cozidos e comercializados como pratos prontos, congelados, necessitando apenas de aquecimento para o consumo. Sustenta ainda que estariam classificados na posição 1602 se contiverem mais de 20% do peso em carne, e, conforme a Solução de Consulta Cosit 98.192, de 25 de maio de 2020, devem

ser classificados na posição 2106, se contiverem menos de 20% de carne em peso, jamais sendo possível a posição 1902. Segue a ementa da aludida SC Cosit 98.192/2020:

Solução de Consulta nº 98.192– Cosit, de 25 de maio de 2020

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM: 2106.90.90

Mercadoria: Preparação alimentícia a base de aipim, leite, carne bovina (menos de 20% em peso), tomate, cebola, farinha de trigo e temperos, congelada, pronta para aquecer em forno, acondicionada para venda a retalho em bandejas de papel-cartão com 500 g de peso, denominada comercialmente como “escondidinho de molho de bolonhesa”.

Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (texto da posição 21.06) e 6 (texto da subposição 2106.90) e RGC/NCM 1 (texto do item 2106.90.90) da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016; e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações posteriores.

A recorrente entende ser inadequada a conclusão alcançada pela mencionada Solução de Consulta Cosit 98.192, e que os escondidinhos devem ser classificados na posição 19.02, por se enquadrarem em todos os requisitos estabelecidos pela NESH.

Sem razão a recorrente.

O escondidinho em apreço inclui-se na posição **2106**, conforme bem fundamentado na aludida SC emitida pela Cosit, ao apreciar produto também composto por aipim, leite, carne bovina, tomate, cebola, farinha de trigo, denominado comercialmente como escondidinho:

3. A classificação fiscal de mercadorias no âmbito da fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), 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).

4. A RGI 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 2 a 5). A RGI 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.

5. De acordo com a Regra Geral Complementar (RGC 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.

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

7. Citada a legislação pertinente, passa-se agora a determinar o correto enquadramento na NCM/TEC/TIPI da mercadoria submetida à consulta.

8. O consulente pretende classificar a mercadoria em questão na posição 19.02, do Capítulo 19:

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.

9. No entanto, o Capítulo 19 refere-se às preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite e aos produtos de pastelaria, o que não é o caso do produto objeto da consulta, que é feito de uma massa de aipim cozido, carne e leite, principalmente.

10. Como a mercadoria em análise é uma preparação alimentícia contendo carne (menos de 20% em peso), poderia ser cogitado classifica-la no Capítulo 16, “Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou outros invertebrados aquáticos”. Contudo, a Nota 2 do referido Capítulo circunscreve a este Capítulo apenas as preparações alimentícias com mais de 20% em peso de carne.

2.- As preparações alimentícias incluem-se no presente Capítulo, desde que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, de carne, de miudezas, de sangue, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação destes produtos. Quando essas preparações contiverem dois ou mais dos produtos acima mencionados, incluem-se na posição do Capítulo 16 correspondente ao componente predominante em peso. Estas disposições não se aplicam aos produtos recheados da posição 19.02, nem às preparações das posições 21.03 ou 21.04

11. Portanto, o escondidinho de molho de bolonhesa, não estando abrangido por posição mais específica da Nomenclatura, inclui-se na posição residual para preparações alimentícias 21.06, cujo texto assim dispõe:

Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

Há precedente desta Turma, referente à própria recorrente, sob a relatoria do eminente Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, no sentido de que as “tortas” se

classificam na posição **1905** e o “escondidinho” se classifica na posição **2106**, conforme o acórdão abaixo discriminado, com a transcrição parcial da ementa:

Acórdão n. 3202-002.072 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

Sessão de 15 de outubro de 2024

TORTAS. CÓDIGO NCM 1905.90.90. ESCONDIDINHOS. CÓDIGO NCM 2106.90.90.

Com base nas NESH, as “tortas” e os “escondidinhos” não se classificam na posição 19.02. A classificação mais adequada para “torta” é na posição 19.05 e, quanto ao “escondidinho”, a posição 21.06.

Logo, nego provimento a esse ponto do recurso.

Penas e Farinhas de Penas

A recorrente comercializa penas de aves e farinhas de penas, classificando-as no código 05.11.99.99 da NCM:

05.11 **Produtos de origem animal, não especificados nem compreendidos noutras posições; animais mortos dos Capítulos 1 ou 3, impróprios para alimentação humana.**

0511.10.00 - Sêmen de bovino

0511.9 - Outros:

0511.91 -- Produtos de peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos; animais mortos do Capítulo 3

0511.91.10 Ovas de peixe fecundadas, para reprodução

0511.91.90 Outros

0511.99 -- Outros

0511.99.10 Embriões de animais

0511.99.20 Sêmen animal

0511.99.30 Ovos de bicho-da-seda

0511.99.9 Outros

0511.99.91 Crinas e seus desperdícios, mesmo em mantas, mesmo com suporte

0511.99.99 Outros

A Fiscalização entende que a posição correta é a 05.05 da NCM, conforme abaixo transcrito:

Ocorre que as **penas de aves têm posição específica na NCM**, conforme sua destinação e/ou forma de obtenção: classificam-se na posição 0505 nos casos de serem simplesmente limpas, desinfetadas ou preparadas tendo em vista a sua conservação:

05.05	Peles e outras partes de aves, com as suas penas ou penugem, penas e partes de penas (mesmo aparadas), penugem, em bruto ou simplesmente limpas, desinfetadas ou preparadas tendo em vista a sua conservação; pós e desperdícios de penas ou de partes de penas.
0505.10.00	- Penas dos tipos utilizados para enchimento ou estofamento; penugem
0505.90.00	- Outros

A Fiscalização ainda transcreve disposições constantes da NESH e concluiu que a classificação correta é a na posição 05.05 da NCM:

As NESH da posição 05.05 e subposição 0505.10, aprovadas pela IN RFB 807/2008, com as alterações da IN RFB 1.260/2012 esclarecem:

05.05 Peles e outras partes de aves, com as suas penas ou penugem, penas e partes de penas (mesmo aparadas), penugem, em bruto ou simplesmente limpas, desinfetadas ou preparadas tendo em vista a sua conservação; pós e desperdícios de penas ou de partes de penas (+).

0505.10 - Penas dos tipos utilizados para enchimento ou estofamento; penugem 0505.90 – Outros

(Texto oficial de acordo com a IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)

A presente posição abrange, **desde que** se apresentem em bruto ou que não tenham sido submetidas a trabalho mais adiantado do que a limpeza, desinfecção ou outro tratamento exclusivamente destinado a assegurar-lhes a conservação:

- 1) As peles e outras partes de aves (cabeças, asas, etc.), revestidas de penas ou de penugem.
- 2) As penas e partes de penas (mesmo aparadas) e a penugem.

A presente posição também compreende o pó, a farinha e os desperdícios de penas ou de partes de penas.

A classificação dessas mercadorias não é alterada pelo fato de as penas ou a penugem se destinarem a colchoaria, a certos fins ornamentais (em geral depois de preparo subsequente mais adiantado) ou a qualquer outro uso.

As partes de penas incluídas nesta posição compreendem as penas fendidas no sentido do comprimento, as barbas, mesmo aparadas, separadas dos cálamos - mesmo quando ligadas entre si, pela base, por uma espécie de película proveniente dos cálamos (penas “tiradas”) - os canos e os cálamos.

As penas e penugem continuam aqui compreendidas mesmo quando, para facilitar a venda a retalho, são acondicionadas em pequenos sacos de tecido, desde que claramente não sejam suscetíveis de se considerarem como almofadas, travesseiros ou edredões. O mesmo sucede quanto às penas simplesmente amarradas, para facilidade de transporte.

As peles e outras partes de aves, e ainda as penas e suas partes, com trabalho mais adiantado do que o previsto na presente posição (branqueamento, tingimento, frisagem ou ondulação) ou que se apresentem armadas, e também os artefatos feitos de penas, etc., classificam-se, de uma maneira geral, na **posição 67.01** (ver a Nota Explicativa daquela posição). Os canos de penas trabalhados e os artefatos feitos com canos de penas classificam-se conforme a sua natureza (por exemplo, as bóias de pesca na **posição 95.07**, e os palitos na **posição 96.01**).

Nota Explicativa de Subposições.**Subposição 0505.10**

Consideram-se “penas das espécies utilizadas para enchimento ou estofamento”, as penas de aves domésticas (principalmente ganso ou pato), de pombo, perdiz ou aves semelhantes, mas não as penas grandes das asas e da cauda, exceto quando rejeitadas em triagem. “Penugem” é a parte mais fina e macia da plumagem, em particular de ganso ou de pato, e distingue-se das penas pela ausência de canos rígidos. Estas penas e penugem utilizam-se principalmente para enchimento ou estofamento de colchões ou de outros artefatos tais como almofadas, isolantes para vestuário (anoraques, por exemplo).

A produção das penas, adiante descrita, remete à classificação na posição 0505. Não há possibilidade de classificação das penas na posição 0511 e não há previsão de alíquota zero para a posição 0505, cujos produtos são normalmente tributados pelo PIS e pela Cofins.

Correta a classificação adotada pela Fiscalização, uma vez que há posição específica para as penas e para as farinhas de pena comercializadas pela recorrente: posição **05.05** da NCM. De fato, conforme fundamentação apresentada pela Fiscalização, notadamente as disposições constantes da NESH (as quais expressamente dispõem acerca das penas, suas partes, e o pó, a farinha e os desperdícios de penas ou de partes de penas) os produtos em questão devem ser classificados na posição **05.05**.

Também correto o entendimento das autoridades fiscais no sentido de que não há suspensão das contribuições em comento na comercialização desses produtos, uma vez que a recorrente não se enquadra nos requisitos dispostos na legislação para tal suspensão, notadamente na então vigente Instrução Normativa (IN) SRF 660/2006, editada em cumprimento ao § 2º do art. 9º da Lei nº 10.925/2004: “§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal – SRF”. Assim dispõe o art. 3º da citada IN SRF 660/2006:

DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE EFETUAM VENDAS COM SUSPENSÃO

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

II que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e

III que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

§ 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º.

§ 3º No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o art. 4º prevalecerá o regime de suspensão, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo. (destaques nosso)

A recorrente não atende os requisitos dispostos nos incisos I, II ou III do caput do aludido art. 3º. O inciso III deve ser afastado em razão da definição de atividade agropecuária disposta no inciso II do § 1º: *“atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990”*.

O art. 2º da Lei 8.023/90 assim dispõe:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, **feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada**, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados

em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995) (destaque nosso)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas.

Infere-se que para ser considerada atividade agropecuária, as transformações de produtos devem ser feitas “com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada”, o que não é o caso da recorrente, a qual evidentemente utiliza seu complexo industrial para a transformação dos produtos em questão, vale dizer, os produtos são obtidos mediante operação industrial e não agropecuária, não se aplicando, dessa forma, a suspensão das contribuições na comercialização desses produtos agroindustriais produzidos pela recorrente. A própria recorrente confirma as operações de industrialização para obter os produtos em apreço, conforme consignado no Relatório Fiscal, a seguir transcrito:

(...) Então, para afastar de vez qualquer possibilidade de enquadramento neste inciso foi a contribuinte intimada a responder, conforme itens 1 e 2 da Intimação Fiscal nº 103/2021 EQAUD3/DRFBLU/SRRF09/RFB (fls. 775 e seguintes) de que forma foram obtidas as penas e farinhas de penas vendidas com suposto enquadramento na suspensão do art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

Relativos aos períodos de 2016 (3º e 4º trimestres), POR MÊS, se for o caso:

Em resposta ao item 2 da Intimação Fiscal nº 222-2020/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB, a contribuinte encaminhou documento intitulado *Relatório explicativo das operações relativas às Linhas de Produção da BRF S.A.*, elaborado por Tyno Consultoria, onde, nos itens 1.2.5. Escaldagem e 1.2.6. Depenagem, na folha 31 do documento, é descrito o processo de retirada das penas:

1.2.5. Escaldagem

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

[...]

1.2.6. Depenagem

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

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

1) É correto afirmar que são estas penas obtidas, por este processo mecânico industrial que serão comercializadas pela BRF com o código e descrição 20820 - PENAS DE AVES – VENDA? Caso contrário, descrever pormenorizadamente o processo de obtenção do produto 20820 - PENAS DE AVES – VENDA.

2) É correto afirmar que as farinhas de penas, comercializadas pela BRF com o código e descrição 441175 – FARINHA PENA – VENDA, são obtidas como subproduto desta industrialização, através de processamento posterior das penas ou restos obtidos desta industrialização? Caso contrário, descrever pormenorizadamente o processo de obtenção do produto 441175 – FARINHA PENA – VENDA.

A resposta (fls. 798 e seguintes) confirmam que estes produtos são obtidos de operação industrial e não agropecuária:

A – ITEM 01 INTIMAÇÃO

1) É correto afirmar que são estas penas obtidas, por este processo mecânico industrial que serão comercializadas pela BRF com o código e descrição 20820 - PENAS DE AVES – VENDA? Caso contrário, descrever pormenorizadamente o processo de obtenção do produto 20820 - PENAS DE AVES – VENDA.

Sim, é correto afirmar que as penas de aves são subprodutos/resíduo do processo produtivo do abate de aves; que podem ser comercializadas ou processadas internamente na produção de farinha de pena.

B – ITEM 02 INTIMAÇÃO

2) É correto afirmar que as farinhas de penas, comercializadas pela BRF com o código e descrição 441175 – FARINHA PENA – VENDA, são obtidas como subproduto desta industrialização, através de processamento posterior das penas ou restos obtidos desta industrialização? Caso contrário, descrever pormenorizadamente o processo de obtenção do produto 441175 – FARINHA PENA – VENDA.

Sim, é correto afirmar que a farinha de pena é gerada a partir do subproduto pena, que é utilizada como insumo na produção de ração ou para comercialização.

Também não merece acolhida a alegação da recorrente no sentido de que a sobredita IN SRF 660/2006 extrapolou a sua função e apresentou condições e definições não disciplinadas pelo artigo 9º da Lei nº 10.925/04, violando frontalmente o princípio da legalidade, uma vez que as condições da suspensão deveriam ser estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, por força do § 2º do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, e, dessa forma, foram estabelecidas.

Além disso, as instruções normativas integram a legislação tributária e gozam de presunção de legalidade e constitucionalidade, devendo ser observadas pelos órgãos de julgamento de processos administrativos tributários.

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

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 3º e 4º trimestres de 2016”.

Destacam ainda as autoridades fiscais 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.

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%)
JULHO	1.204.029,76	7.826,19	48.161,19
AGOSTO	2.241.026,54	14.566,67	89.641,06
SETEMBRO	1.881.022,70	12.226,65	75.240,91
OUTUBRO	879.736,01	5.718,28	35.189,44
NOVEMBRO	566.435,04	3.681,83	22.657,40
DEZEMBRO	1.074.937,42	6.987,09	42.997,50
TOTAL	7.847.187,47	51.006,72	313.887,50

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

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

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

Sem razão a recorrente.

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

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

(...)

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

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

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

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

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

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

Como bem apontado pelo acórdão recorrido:

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

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

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

30. Desta forma, quanto ao IRPJ e à CSLL, conclui-se que, no caso de depósitos efetuados ao amparo do regramento estabelecido pela Lei no

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

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

Em relação à **contribuição para o PIS 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. **Cumprе 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**.

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

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

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

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

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

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 as supostas “incorreções” por ela praticadas decorrem de revisões de sua apuração efetuadas pela própria autoridade fiscal, bem como que inexistente conduta típica no caso concreto.

Argumenta no sentido de que “não se tem a presença dos requisitos fático-jurídicos necessários para aplicação da Multa Regulamentar, pois o mero equívoco não autoriza sua imposição, conforme reconhecido no Parecer Normativo nº 03/2013”.

Sem razão a recorrente.

Conforme consignado no Relatório Fiscal e no enquadramento legal da autuação, a 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 os recibos de entrega da EFD-Contribuições (fls. 290 e 299), foram entregues no dia 10/08/2019. 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)		
Aliquotas	Ajustes Mês AGOSTO 2016- Adicionar no SPED Bloco M	Valor do imposto Estorno ou Acréscimo
	Descrição / Estorno	PIS
1,65%	Extemporaneo - Insumo Inseminação - item 6 composição	293.872,07
	TOTAL	293.872,07
	Base de cálculo = ajuste/alíquota	17.810.428,48
Aliquotas	Ajustes Mês SETEMBRO 2016- Adicionar no SPED Bloco M	Valor do imposto Estorno ou Acréscimo
	Descrição / Estorno	PIS
1,65%	Extemporaneo - Manutenção de Empilhadeiras - item 6 composição	374.721,61
	Extemporaneo Serviços Laboratorial e Materias de Laboratório - Item 6 composição	1.887.271,74
	Extemporaneo Insumos PREB PAREDE LEVEDURA - item 6 composição	255.537,54
	Extemporaneo Bonificação Aluguéis de Empilhadeiras - item 6 composição	14.439,08
	TOTAL	2.531.969,97
	Base de cálculo = ajuste/alíquota	153.452.725,45

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)
Agosto de 2016	10/08/2019	Retificadora	17.810.428,48	890.521,42
Setembro de 2016	10/08/2019	Retificadora	153.452.725,45	7.672.636,27
			TOTAL	8.563.157,70

Não merece acolhida, portanto, a alegação da recorrente no sentido de que as supostas “incorreções” por ela praticadas decorrem de revisões de sua apuração efetuadas pela própria autoridade fiscal, bem como por inexistir conduta típica no caso concreto.

Isso porque foi corretamente aplicada a multa disposta 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 desacordo com as disposições constantes da mencionada legislação para registro de crédito extemporâneo, consignada no Relatório Fiscal da autuação.

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

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

Logo, correta a aplicação da multa em questão.

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

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

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

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

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

Também não procede a alegação no sentido de que houve violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, dispostos no art. 2º da Lei 9.784/1999, uma vez que cabe às autoridades fiscais tão somente aplicar as multas previstas na legislação, em atenção ao princípio da legalidade, não sendo possível, dessa forma, deixar de aplicar penalidade disposta na legislação sob argumento de violação ao princípio da razoabilidade ou proporcionalidade.

Portanto, nego provimento a esse capítulo do recurso.

Diligência

A recorrente pleiteia a realização de diligência, pois, segundo ela, a auditoria fiscal realizada foi superficial e não examinou de forma detalhada o processo produtivo, a natureza de cada despesa glosada e a sua pertinência.

Aduz também que a diligência se mostra necessária para que seja excluído o ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins, caso não seja afastada a autuação referente aos lançamentos das contribuições em apreço relativas aos temperados, massas e farinha de pena, considerando que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o RE 574.706, sob o rito da repercussão geral, reafirmou o seu posicionamento pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS destacado nas notas fiscais de venda de mercadorias nas bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Assevera que, conforme planilha elaborada e acostadas aos presentes autos pela autoridade lançadora, quando do cálculo do valor devido de PIS e Cofins sobre temperados, massas e farinha de pena, em decorrência da reclassificação fiscal, foi incluído o valor do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições.

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.

Quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins, não há valor a ser excluído, uma vez que os valores do ICMS referentes aos lançamentos já foram excluídos no momento da lavratura das autuações, conforme consignado no Relatório Fiscal:

Tendo em vista a sentença em Mandado de Segurança de nº 5014051-95.2014.4.04.7208, que decide: “*Ante o exposto, concedo a segurança para determinar à autoridade impetrada que se abstenha de exigir da impetrante a inclusão do valor do ICMS incidente nas vendas de mercadorias por ela realizadas, na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS;*” e o informado no PAJ nº 11516.720051/2015-52, o valor do ICMS será excluído da base de cálculo das contribuições exigidas nos autos de infração anexos. (destaque do original)

Conforme bem observado pelo acórdão recorrido, no próprio Relatório Fiscal das autuações consta expressamente a exclusão do ICMS dos valores lançados:

Veja-se que em cada um dos quadros com os “valores omitidos (...)” dos itens “VI.I.2- Carnes Temperadas”, “VI.I.3- Produtos informados com NCM 1902” e “VI.I.4- Penas e Farinha de Penas” há uma linha subtraindo os valores do ICMS.

Portanto, indefiro o pedido de diligência formulado pela recorrente.

Conclusão

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

- 1) aos seguintes medidores: “MEDIDOR TEMP/UMID PORT -40A85 3,6V DIG” e “MEDIDOR PH BOLSO 1A15PH 1,5V DIG”;
- 2) a serviço movimentação *cross docking*;
- 3) a serviços de repaletização;
- 4) a alugueis de empilhadeira, bateria de empilhadeira, paleteira, transpaleteira, trator, pá carregadeira, caminhão munck, motoniveladora, poliguindaste, máquina patrola, caminhão hidrojato e retroescavadeira;
- 5) à locação de uniformes;
- 6) a serviços portuários, executados no País, vinculados à operação de importação de insumos, contratados junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados pela Cofins e pela contribuição ao PIS, na sistemática da não cumulatividade;
- 7) 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;
- 8) aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos 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;
- 9) ao tópico “Das Demais Alterações necessárias nos ajustes de acréscimo (item IV.III.1.2.4 do Relatório Fiscal)”, atinentes à locação de uniforme realizada para os trabalhadores manipuladores de alimentos, e as atinentes à locação de veículos utilizados nas atividades da empresa, exceto a locação de veículos destinados ao transporte de carga ou de passageiros.

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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima