MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**13369.722533/2019-37**
ACÓRDÃO	3102-003.496 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BUNGE ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

SUBVENÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. CONTABILIZADA A RECEITA. INVESTIMENTO. NÃO INCIDÊNCIA

As subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas no resultado, sempre serão consideradas como subvenções de investimento e, como tal, não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

PÃO COMUM. ALÍQUOTA ZERO. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA TRIBUTÁRIA. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB 5/2024. REsp 2.138.206/RS, STJ.

A exposição de motivos da Medida Provisória n. 433/2008, convertida na Lei n. 11.787/2008, esclarece que o benefício fiscal do art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925/2004 foi instituído para mitigar os impactos da alta mundial do preço do trigo, garantindo o consumo, pela população brasileira de baixa renda, do pão comum fabricado de farinha de trigo, que integra a cesta básica. Deve ser considerado o propósito originário de desoneração tributária dos alimentos da cesta básica, de garantir o consumo, no que concerne ao caso, do pão comum que compõe a cesta básica, por toda a população brasileira, notadamente a parcela mais vulnerável.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2024 define o "pão comum" como aquele elaborado a partir mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, fermento biológico, água, sal, açúcar e aditivos alimentares, costumeiramente denominado pão francês.

BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS.

Os rendimentos financeiros são contabilizados na data do resgate da aplicação financeira, marcando a competência para a apuração e o próprio

DOCUMENTO VALIDADO

fato gerador do tributo, que coincide com o recebimento em caixa do rendimento.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLETS. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção dão direito ao aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS.

DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. SÚMULA CARF 232.

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas. Observância obrigatória da Súmula CARF nº 232.

ALUGUEL DE VAGÕES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS/CARGAS. VEÍCULOS. CREDITAMENTO. SÚMULA CARF 190.

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. Observância obrigatória da Súmula CARF nº 190.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES. TRANSPORTADORA COM SITUAÇÃO CADASTRAL INCONSISTENTE. IMPOSSIBILIDADE.

Os Comprovantes de Consulta do Transportador habilitado na ANTT e o SINTEGRA não têm o condão de afastar a irregularidade cadastral identificada no CNPJ para garantir o direito aos créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMO E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Evidenciada a necessidade de transporte de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma contribuinte, para a

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

continuidade ou início do processo produtivo, a despesa com o frete é passível de creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de PIS e COFINS não cumulativas. Entendimento consagrado na Súmula Carf nº 217.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 188.

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. Entendimento consagrado na Súmula Carf nº 188.

DIREITO CREDITÓRIO. PIS/COFINS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE. APÓS ESCOAMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS PARA ANÁLISE DO PEDIDO. TAXA SELIC.

O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007), nos termos do julgamento do REsp nº 1.767.945, em sede de Recurso Repetitivo, pelo STJ.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Aplica-se a Súmula CARF nº 231, mesmo que a obrigação acessória de apuração do regime não cumulativo seja EFD-Contribuições, ou outra prevista na legislação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, matéria não contestada.

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES. SÚMULA CARF 110.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal pelo contribuinte fornecido, para

fins cadastrais, à Administração Tributária, bem como o endereço eletrônico a ele atribuído pela Administração Tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. Observância da Súmula CARF nº 110.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votar da seguinte forma: **i) por unanimidade de votos**, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de reunião dos processos para julgamento em conjunto e, no mérito, dar parcial provimento para: 1) afastar a majoração da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, afastando a incidência das referidas contribuições sobre: a) as subvenções de investimento correspondentes aos incentivos fiscais escriturados na conta n° 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST; e b) em relação à conta contábil 3222003 – INCENTIVOS ICMS, exclusivamente em relação aos benefícios fiscais correspondentes a créditos presumidos de ICMS; 2) afastar a majoração da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras de dezembro de 2016 (item 5.5 do Relatório Fiscal), cancelando a exigência; 3) em relação aos créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS (item 7 do Relatório Fiscal), reverter as glosas: a) sobre as despesas efetuadas com a aquisição de pallets; b) sobre as despesas referentes aos serviços contratados com as empresas Navegação e Comércio Guararapes e Rodofeno Transportadora Ltda – ME; c) sobre as despesas com "fretes não comprovados por documentação hábil e idônea", item 7.3.1 do Relatório Fiscal; d) sobre as despesas com "fretes amparados em CT-e's complementares cujo CT-e original não consta no Bloco D das EFD-Contribuições", item 7.3.4 do Relatório Fiscal; e) sobre despesas com "fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas" – item 7.3.6 do Relatório Fiscal, em relação às pessoas jurídicas prestadoras do serviço de transporte para as quais a Recorrente apresentou os respectivos Comprovantes de Inscrição junto à ANTT, e para aqueles que possuíam atividade de transporte de cargas como atividade econômica no CNAE, mesmo que secundária, conforme indicado na planilha apresentada no processo; f) em relação ao item 7.3.7 do Relatório Fiscal ("fretes vinculados a NF-e´s representativas de operações sem direito ao creditamento"), reverter as glosas sobre despesas com fretes na transferência da soja em grãos entre os estabelecimentos da recorrente, por se tratar de frete entre estabelecimentos de produtos inacabados/matérias-primas ou em processo de elaboração; g) ainda em relação ao item 7.3.7 do Relatório Fiscal("fretes vinculados a NF-e´s representativas de operações sem direito ao creditamento"), reverter as glosas sobre despesas com frete nas operações de compra de mercadorias ou insumos sobre os quais a Recorrente não apurou créditos, nos termos da Súmula CARF 188; h) em relação ao item 7.3.9 do Relatório Fiscal ("fretes amparados por CT-e´s complementares nos quais a operação de transporte do CT-e complementado é inconsistente"), reverter as glosas de despesas sobre fretes na transferência da soja em grãos entre os

DOCUMENTO VALIDADO

estabelecimentos da Recorrente; i) sobre as despesas com "Fretes amparados por CT-e´s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-e´s complementares também representativos de compra de soja", item 7.3.10 do Relatório Fiscal; j) sobre as despesas com "Fretes amparados por CT-e´s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de produtos agropecuários", item 7.3.12 do Relatório Fiscal; l) sobre as despesas com "Fretes amparados por CTe's vinculados a notas fiscais eletrônicas representativas de compras de produtos agropecuários", item 7.3.13 do Relatório Fiscal; e m) em relação ao item 7.3.14 do Relatório Fiscal ("Fretes vinculados a NF-e´s de saída com CFOP inconsistente"), reverter as glosas das notas fiscais com os seguintes CFOP´s: 6. "*Remessa de vasilhame ou sacaria*", 9. "*Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente*" e 10. "*Remessa para industrialização por encomenda*"; 4) em relação ao item 8 do Relatório Fiscal, reduzir o montante do estorno relativo à apuração do crédito presumido de R$ 1.204.944,22 para R$ 284.358,71; 5) reconhecer que a Unidade de origem, ao liquidar a decisão final do presente processo, deverá necessariamente observar as decisões administrativas definitivas proferidas nos demais processos administrativos que repercutem neste, refletindo no resultado da liquidação; 6) em relação aos pedidos finais do Recurso Voluntário, assegurar o direito à correção monetária do crédito reconhecido, pela Taxa Selic, a partir do primeiro dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo pelo Fisco; e 7) por fim, deve-se ajustar o cálculo do rateio dos créditos pelas espécies de receitas, de acordo com o resultado deste julgamento; e **ii) por voto de qualidade,** para manter a glosa dos créditos extemporâneos. Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Corrêa, Sabrina Coutinho Barbosa e Joana Maria de Oliveira Guimarães que entendiam que, após devidamente realizado o necessário *distinguishing* para afastar, no presente caso, a aplicação da Súmula CARF nº 231, deve-se reverter a glosa dos créditos extemporâneos relativamente às operações com farelo de soja e derivados (notas fiscais nºs 97135 e 249.713) - (Relatório Fiscal 2 – Crédito Presumido). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luís Cabral.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Redator designado

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

DOCUMENTO VALIDADO

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Wilson Antônio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela DRJ:

> Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de Crédito (PER) nº 40385.65446.270416.1.1.19-8214, referente ao crédito básico para a Cofins, no regime da não cumulatividade, no montante de R$ 83.880.906,44, decorrentes das operações da interessada no mercado externo, no mercado interno tributadas e não tributadas, que remanesceram ao final do 1º trimestre de 2016, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes as demais operações.
>
> **Do procedimento fiscal**
>
> **Do Crédito Básico:** conforme Informações constantes do Relatório Fiscal, de fls. 4.369 a 4.548, após a descrição pormenorizada de como se deu o procedimento fiscal, a autoridade competente relata que da análise do crédito requerido sob o teor das prescrições legais atinentes a seu objeto restaram identificadas inúmeras inconsistências, pelo que, foram efetuados vários ajustes necessários na base de cálculo do crédito básico apurado pela fiscalizada. Em suma, as infrações decorrem de:
>
> 1) Majoração das contribuições apuradas no período, em função do aumento de sua base de cálculo, tendo em vista a identificação de receitas tributáveis que não foram oferecidas à tributação pela contribuinte;
>
> 2) Recálculo do rateio dos créditos apurados, alterando os montantes vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não-tributada no mercado interno e à receita de exportação;
>
> 3) Glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade, previstos nas Leis n° 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, bem como em outros diplomas legais;
>
> 4) Falta de estorno de créditos presumidos previstos na Lei n° 10.925, de 2004; e
>
> 5) Redução de ofício dos saldos dos créditos das contribuições eventualmente remanescentes ao final do período de apuração 12/2015.
>
> **1) DA MAJORAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS**
>
> **1.1) Das Receitas de Subvenções Para Custeio - Benefícios e Incentivos Fiscais do ICMS:** neste tópico a fiscalização relata que no decorrer do ano

DOCUMENTO VALIDADO

Original

calendário de 2016, a fiscalizada recebeu incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, de diversos estados da federação, no valor total de R$ 486.316.386,84. Tais benefícios, em regra, consistiram em dilação de prazo, dispensa de pagamento, redução da base de cálculo, ou na concessão de créditos presumidos ou outorgados, entre outros.

Seguindo a autoridade fiscal aduz que sistematizando a atual legislação relativa à incidência de PIS/Pasep e Cofins sobre os benefícios e incentivos fiscais no âmbito do ICMS e da análise dos documentos apresentados pela fiscalizada em sua resposta ao TIF nº 07, a saber: atos normativos e concessivos, publicação dos "atos convalidadores", e Certificados de Registro e Depósito emitidos pela SE/CONFAZ e da escrituração contábil da contribuinte, concluiu-se que todos os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS por ela usufruídos em 2016, escriturados nas contas contábeis n° 3222003 - INCENTIVOS ICMS (R$ 131.659.882,01) e n° 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST (R$ 354.656.504,83), à exceção dos valores relativos ao REINTEGRA, caracterizam-se como subvenções para custeio, e que nesta condição devem compor a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Isto porque, nenhuma parcela dos benefícios fiscais usufruídas pela contribuinte foi registrada na reserva de lucros a que se refere o art. 195 –A, da Lei nº 6.404, de 1976, tampouco os benefícios fiscais foram concedidos de acordo com a alínea "g", do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Carta Magna.

A fim de resumir a situação constatada e facilitar a consulta às razões que determinaram a classificação como subvenção para custeio em relação a cada benefício fiscal usufruído pela fiscalizada em 2016, foi elaborado o demonstrativo abaixo:

			Art. 10 da LC 160/17	Art. 30 da Lei 12973/14, §4º e caput		Itens 2.11, 2.12, 2.13 e 7.1.11 do PN CST 112/78	Conclusão
UF	Benefício Fiscal / Ato normativo	Ato concessivo	Atende as exigências de registro e depósito dos atos concessivos	Foi concedido como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimento econômico	Foi registrado em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei 6404/76	Os contornos normativos do benefício demonstram a efetiva e específica aplicação nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico	
BA	DESENVOLVE Lei 7980/01	Resolução 12/2008	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio
PE	PRODEPE Lei 11.675/99	Decretos 23.548/01 e 28.729/05	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio
MT	PRODEIC Lei 7.958/03	Protocolo de Intenções de 29/09/2005 Termo de Acordo de 05/05/2008	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio
PI	Lei 4.859/96 Decreto 9.591/96	Decreto 10.867/02 e Parecer Técnico 003/2011	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio
MS	MS-EMPREENDEDOR Lei complementar 93/2001 e Decreto 10.604/01	Termo de Acordo nº 10/2007 e seu Sétimo Aditivo	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio
MG	Art. 75, XXVI da Parte Geral do Decreto 43.080/02 (RICMS/MG)	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
MS	Decreto nº 10.098/2000	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
SC	TTD 135000000005856	TTD 135000000005856	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
GO	Anexo IX, art. 11, inciso XXXI, do RICMS/GO, Decreto 4.852/1997	Termo de Acordo 1188/2003	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
RS	não indicado	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio

DOCUMENTO VALIDADO

Original

PR	CRÉDITO PRESUMIDO Decreto 7.871/2017 (RICMS/PR), Anexo VII, itens 21 a 24, 35 e 52	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
RJ	Decreto nº 38.938/2006	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
SP	Decretos 51.598/07, 52.585/07 e 52.838/08	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
PE	PRODEPE Lei 11.675/99	Decreto 23.540/01	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio

Assim, considerando-se que a contribuinte não escriturou os valores das receitas auferidas em decorrência dos benefícios fiscais supracitados no registro F100 - Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos - da EFD-Contribuições, coube à fiscalização realizar a majoração das correspondentes bases de cálculo.

1.2) Das Receitas de Vendas de Pré-misturas Para Pães: segundo relato da fiscalização, no caso sob exame, não se está tratando de pão comum, que é classificado no código 1905.90.90 Ex 01 da TIPI, mas sim de pré-mistura, classificada na NCM 1901.20.00, que é apenas um dos ingredientes utilizados na fabricação do pão. Assim, a controvérsia reside em se determinar se as pré-misturas relacionadas no Anexo 2 do TIF 04 são próprias para a fabricação do pão dito "comum".

Informa a fiscalização que em relação às pré-misturas para pão doce (pré mescla e Veramix), consulta a sítio mantido pelo sujeito passivo na internet revelou sugestão para que a pré-mistura fosse utilizada para a produção de tranças, roscas e bisnaguinhas, conforme descrição do produto que consta no Anexo 3 a este Relatório. A possível adição de diversos tipos de recheio revela que a pré-mistura em comento não é própria para a produção de "pão comum", que pode conter apenas farinha de cereais, fermento e sal, na acepção da NESH.

A pré-mistura para pão de forma, pão de hot dog e pão de hambúrguer, por sua vez, a própria descrição dos produtos que podem com ela ser produzidos já exclui a classificação no Ex 01 da NCM 1901.20.00; o pão de forma deve ser classificado no código 1905.90.10, e não no código 1905.90.90, onde deve ser classificado apenas o pão comum.

Desta forma, não pode a pré-mistura para pão de forma, pão doce, hambúrguer e hot dog ser classificada no Ex 01 da NCM 1901.20.00, não sendo aplicável o benefício fiscal concedido pelo inciso XVI, do art. 1º da Lei n° 10.925, de 2004. Pelo que, o montante das receitas de vendas de pré-misturas para pães em apreço serão acrescidas à base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Concomitantemente, o valor será excluído do valor das receitas não tributadas, para fins de recálculo do rateio dos créditos.

1.3) Das Receitas de Vendas de Milho em Grãos: conforme relato da fiscalização, a contribuinte auferiu receitas de vendas, no mercado interno, de milho em grãos, tendo classificado tais vendas, no bloco C de sua EFD - Contribuições, no CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição. Relação

DOCUMENTO VALIDADO

Original

detalhada das notas fiscais objeto desse quesito foram apresentadas à fiscalizada no Anexo 3 do TIF 04.

No entendimento da fiscalização, da análise da legislação que versa sobre a matéria a aludida suspensão só é aplicável caso o adquirente: (i) seja tributado pelo lucro real; (ii) exerça a atividade agroindustrial e (iii) utilize o milho para a produção de produto destinado à alimentação humana ou animal. E cabe ao vendedor, no caso a contribuinte, assegurar antes de efetuar a venda com suspensão, de que o adquirente irá utilizar o milho para a produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal, listados art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006.

Tais condições não foram comprovadas para os adquirentes Risa S/A e Cooatol Comércio de Insumos Agropecuários. Pelo que, o montante das receitas de vendas de milho em grãos às aludidas empresas foi acrescido à base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Concomitantemente, o valor será excluído do valor das receitas não tributadas, para fins de recálculo do rateio dos créditos.

O dispositivo que transfere a responsabilidade para o adquirente, alegado pela contribuinte, somente se aplica no caso em que o adquirente seja produtor de carnes suínas, de aves, ou de rações utilizadas na alimentação de suínos e aves, e, apesar disso, não tenha utilizado os insumos adquiridos com suspensão na produção desses produtos. Assim, não sendo caso de destinação diversa realizada por produtor de carnes de suínos, de aves, ou de rações para suínos e aves, não é caso de atribuição de responsabilidade ao adquirente, tal como pretende a fiscalizada.

1.4) Das Receitas de Vendas dos Produtos Classificados na Posição 23.06 da NCM: de acordo com o relato da fiscalização, a contribuinte auferiu receitas de vendas, no mercado interno, de produtos classificados na posição 23.06 da NCM, tendo classificado tais vendas, no bloco C de sua EFD - Contribuições, no CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição. Relação detalhada das notas fiscais objeto desse quesito foram apresentadas à fiscalizada no Anexo 4 do TIF 04, contendo relação das vendas de farelo de algodão feitas às pessoas jurídicas que não possuíam atividade de produção de carnes suína ou de frango, miúdos ou rações, cuja suspensão se aplica.

As vendas efetuadas aos adquirentes Ac Proteína Agropecuária S/A, Rap Comércio de Insumos Agropecuários LTDA. Agro Pastoril Paschoal Camp S/A, Amaggi Insumos Agrícola e Comércio LTDA. não atenderam às exigências da legislação de regência e, por isso, não poderiam ter sido feitas com suspensão, vez que nenhum dos adquirentes atuam na criação de bovinos para corte, sabidamente, não atuam na cadeia da suinocultura e nem da avicultura. Neste ponto, importante frisar que no caso de fabricação de ração, a suspensão somente se aplica no caso de ração para suínos e aves, na literal acepção da alínea "b" do inciso I do art. 54 da Lei n° 12.350, de 2011. Não é o caso dos criadores de bovinos, os quais, na hipótese de terem de fato produzido ração para consumo de seu próprio rebanho,

DOCUMENTO VALIDADO

continuariam não atendendo às condições exigidas para que a contribuinte aplicasse a suspensão em tela.

1.5) Das Receitas Financeiras ocorridas no Mês de Dezembro de 2016: consoante relatado pela fiscalização do exame da EFD - Contribuições verificou-se que em todos os meses de 2016 o montante de receitas financeiras oferecido à tributação nas EFD - Contribuições é compatível com o valor das receitas escrituradas na conta contábil sintética "4722 - RECEITAS FINANCEIRAS". Entretanto, no mês de dezembro de 2016, foi registrado um valor de R$ 21.894.141,33, superior, portanto, ao valor constante na última EFD - Contribuições apresentada, que foi de R$ 18.925.654,43, perfazendo uma diferença de R$2.968.486,90.

Assim, o montante equivalente à diferença entre as receitas financeira escrituradas na conta contábil "4722" e o valor informado na última EFD - Contribuições apresentada foi acrescido à base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, vez que nos termos do Decreto nº 8.426 de 2015, as receitas ora lançadas estão sujeitas as alíquotas da Cofins (4%) e do PIS/Pasep (0,65%).

2) DO RECÁLCULO DO RATEIO DOS CRÉDITOS COMUNS

Neste tópico a autoridade fiscal relata que em decorrência da majoração dos valores das receitas tributadas e da diminuição dos valores das receitas não tributadas, se fez necessário recalcular os percentuais de rateio originalmente informados pela contribuinte no Registro 0111. O recálculo foi feito a partir do próprio Registro 0111, ou seja, os valores das majorações foram somados aos valores anteriormente existentes, e os valores das diminuições das receitas não tributadas (decorrentes das reclassificações de receitas acima relacionadas) foram deduzidos dos valores já constantes no Registro 0111. A partir dos novos valores das receitas, os percentuais de rateio dos créditos comuns foram recalculados conforme demonstrativo "Receita Bruta Para fins de Rateio (Visão Fisco)".

3) DAS GLOSAS DE CRÉDITOS

3.1) Dos Créditos Apurados Sobre Aquisições de Bens Cuja Condição de Insumo Não Foi Comprovada: segundo relata a fiscalização a contribuinte apurou créditos básicos (CST 56) sobre aquisições de diversos itens cuja descrição não é conclusiva quanto a sua caracterização no conceito de insumo do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018. Relação detalhada das notas fiscais objeto desse quesito foram apresentadas à fiscalizada no Anexo 6 do TIF 04. Assim sendo, as despesas com aquisição de pallets; diluente sintético ou thiner, incluído no grupo de tintas, solventes e diluentes utilizados para embalagem; krones rotuladora (cuja NCM indica trata-se de solvente ou diluente), disjuntores e tomadas foram glosadas.

Bem como, assevera a fiscalização, que foram glosadas as despesas relativas a alguns itens classificados como "controle de qualidade" e "manutenção industrial"

DOCUMENTO VALIDADO

com valor unitário superior ao montante de R$ 1.200,00 e vida útil superior a um ano que deveriam ter sido ativados pela contribuinte.

Com relação aos demais itens classificados pela contribuinte como "manutenção industrial", a autoridade fiscal relaciona as razões para não aceitar que tais itens sejam considerados insumos pela legislação do PIS/Pasep e Cofins, à luz do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018:

a) TINTAS: não há verossimilhança em seu uso na manutenção industrial, mas sim na manutenção predial (pintura de paredes);

b) ARAME: há aquisições de arame classificadas como manutenção industrial e outras que não foram, sem que a contribuinte tenha informado o critério utilizado na classificação. O arame pode ser utilizado na mera manutenção predial, o que não gera direito a crédito, visto que não se relaciona com o processo de produção de bens destinados a venda;

c) CONTROLADOR FA: TRANSMISSOR, MEDIDOR: DETECTOR GÁS; APARELHO RESPIRAT; ESGUICHO; PLACA DIGIGATE; FILTRO Y; EXAUSTOR; CONGELADORES; COMPRESSOR; MODULO PO5063; FONTE CHAV e AGITADOR: equipamentos e peças de valor superior a R$ 1.200,00 que deveriam ter sido ativados;

d) CHAPA, PERFIL MET; BARRA; TELHA; HIDRÔMETRO; CANALETA; CABO ELET; LEITO CABO; CABO TECNAL; CUMEEIRA; CANTONEIRA; ELETRODUTO e PORTA: não há verossimilhança em seu uso na manutenção industrial, mas sim na parte estrutural de galpões e assemelhados (ativo imobilizado);

e) MACA: não há indicação de uso exclusivo na atividade industrial. Além disso, é bem de valor superior a R$ 1.200,00, e por isso deveria ter sido ativada;

f) LANTERNA; LONA; PARAFUSO; CHUMBADOR; CONTENTOR; ABRAÇADEIRA; MOLA; DISJUNTOR; BORNE; CONTATOR; BLOCO CONT. PRIMER; BANDEJA; GARFO; RETENTOR; PINCEL; ROLO PINT; TRINCHA e DISPENSER: não há indicação de uso exclusivo na atividade industrial e também não ficou caracterizada a essencialidade, que é definida, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 05, de 2018, como constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

g) NOBREAK: não se caracteriza como material de manutenção, nem como material de uso exclusivo na atividade industrial. Também não ficou caracterizada a essencialidade.

Além dos itens mencionados acima, a fiscalização relata que também foram glosadas despesas relativas aos itens que, mesmo após as retificações das EFD – Contribuições, permaneceram sem identificação ("BLOQUEADO - UTILIZAR CÓDIGO").

DOCUMENTO VALIDADO

3.2) Dos Créditos Apurados Sobre Serviços Portuários e Demais Serviços Informados no Bloco A das EFD – Contribuições: conforme relato da fiscalização as irregularidades encontradas na apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre aquisições de serviços informadas no Bloco A das EFD - Contribuições será dividido em duas etapas. A primeira delas contemplará as aquisições de serviços que já constavam nas EFD - Contribuições quando da lavratura do TIF 05, consistindo no exame das notas fiscais e contratos apresentados em relação às operações constantes em seu Anexo 2 e não excluídas quando da terceira e última ocorrência de retificações. A segunda etapa contemplará justamente o exame das operações incluídas quando da terceira e última ocorrência de retificações.

3.2.1) Operações constantes no Anexo 2 do TIF 05 e não excluídas nas retificações: de acordo com o relatório fiscal tratam-se de operações de aquisição de serviços de recepção, carga, descarga, pesagem, armazenagem, estocagem, embarque e expedição, locação de vagões para fins de movimentação de carga dentro dos portos, entre outros, todos eles relacionados a operações portuárias alegadamente relativos à exportação de mercadorias. Em diversas notas fiscais, tais serviços são chamados, genericamente, de serviços portuários.

Ocorre que, revisando a legislação que rege a matéria, chega-se à conclusão de que somente dão direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins os dispêndios com serviços de armazenagem na operação de venda, sendo que o conceito de armazenagem não compreende os demais serviços a ela relacionados, tais como movimentação de carga dentro do porto, carregamento, descarga, elevação e embargue em navios, entre outros.

3.2.2) Operações incluídas na terceira e última ocorrência de retificações: segundo relato da fiscalização, após a ciência do TIF 05 a contribuinte efetuou retificações de suas EFD - Contribuições, sendo que, em relação ao Bloco A, excluiu algumas operações de aquisição de serviços e incluiu muitas outras. Em 23/04/2019 a contribuinte apresentou planilha eletrônica em que detalhou as alterações promovidas no Bloco A. O exame das EFD - Contribuições revelou que na terceira e última ocorrência de retificações a contribuinte:

a) excluiu 64 operações de aquisição de serviços anteriormente informadas nos Registros A100/A170 e relacionadas para comprovação no Anexo 2 do TIF 05, no montante total de R$ 4.950.251,52; e

b) incluiu 205 novas operações de aquisição de serviços nos Registros A100/A170, no montante total de R$ 89.753.994,36.

Ou seja, a revisão das escriturações, empreendida pelo sujeito passivo, foi capaz de identificar operações não reportadas no espantoso valor de quase R$ 90 milhões, responsáveis por, em tese, gerar cerca de R$ 8,3 milhões em créditos de PIS/Pasep e Cofins.

Entretanto, o sujeito passivo não apresentou qualquer nota fiscal ou contrato relativos às novas operações informadas em suas escriturações digitais. Nas

DOCUMENTO VALIDADO

retificações, foram incluídas aquisições de serviços dos seguintes prestadores: **Litoral Soluções em Comércio Exterior LTDA.; MRC Locação de Vagões Inlgal LTDA.; MRC Rental Serviços Ferroviários; MRC Serviços Ferroviários América; MRC Serviços Ferroviários Bnge-al LTDA.; MRC Serviços Ferroviários Crib-al; Terminal Portuário Cotegipe S.A; VLI Multimodal S.A e VLI Operações Portuárias S.A**

Todavia, embora a contribuinte não tenha apresentado os documentos para comprovar tais operações, considerando-se que todos os prestadores acima listados já tiveram suas notas fiscais e/ou contratos analisados em relação às operações que já constavam nas EFD - Contribuições antes das retificações e que não foi admitida a apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins em relação a nenhum deles, seja por falta de previsão legal, seja por falta da adequada individualização dos serviços nas notas fiscais, as operações já analisadas constituem uma amostra do conjunto de transações realizadas entre a fiscalizada e esses prestadores, de modo que se toma prescindível o exame da totalidade dos documentos fiscais por eles emitidos.

Assim, procedeu-se à glosa dos créditos indevidamente apropriados na aquisição de serviços e na locação de vagões, constantes na planilha denominada "Demonstrativo de Glosa 02 - Aquisição de serviços sem direito a crédito ou não comprovados". Os valores das bases de cálculo de crédito glosadas alcançaram o montante de R$ 136.165.635,97, para todo o ano de 2016, tanto para o PIS/Pasep, quanto para a Cofins.

3.3) Dos Créditos Apurados Sobre Fretes: neste item a autoridade fiscal aduz que somente as operações de fretes contratados quando da aquisição de bens para revenda; quando da aquisição de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e/ou na produção/fabricação de um bem destinado à venda; e quando das operações de venda; são as únicas hipóteses em que há direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins. Cabendo, neste caso, a glosa dos eventuais créditos informados a outros títulos pela contribuinte na EFD - Contribuições, tais como:

a) Fretes não comprovados por meio de documentação hábil e idônea;

b) Fretes amparados por CT-es não encontrados na base nacional (http:\\www.cte.fazenda.gov.br/portal/);

c) Fretes amparados em CT-es canceladas;

d) Fretes amparados em CT-es complementares cujos CT-e original não consta do Bloco D da EFD – Contribuições;

e) Fretes relacionados à transportadores com situação cadastral inconsistente;

f) Fretes relacionados à pessoa jurídica com CNAE não correspondente ao transporte de cargas;

DOCUMENTO VALIDADO

g) Fretes vinculados à NF-es representativas de operações sem direito ao creditamento;

h) Fretes amparados por CT-es não vinculadas à NF-es e nem NFs em meio papel;

i) Fretes amparados em CT-es complementares as quais a operação de transporte do CT-e complementado é inconsistente;

j) Fretes amparados por CT-es vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-es complementares também representativos de compra de soja;

l) Fretes amparados por CT-es vinculados a NFs em meio papel com operação de transporte retorno de depósito;

m) Fretes amparados por CT-es vinculados a notas fiscais em meio papel representativas de compra de produtos agropecuários;

n) Fretes amparados por CT-es vinculados a notas fiscais eletrônicas representativas de compra de produtos agropecuários;

o) Fretes vinculados a NF-es de saída com CFOP inconsistente;

p) Frete em remessas para formação de lote sem prévio contrato de compra e venda;

4) DA FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS

Neste tópico a fiscalização informa que a contribuinte produziu quantidade considerável de línter de algodão e de óleo de algodão bruto no ano calendário de 2016, vendidos para pessoas jurídicas produtoras de biocombustível, o que indica a utilização de caroço de algodão para a produção dos referidos produtos.

Ocorre que as despesas com aquisição de caroço de algodão utilizado na fabricação de linter de algodão e de óleo posteriormente vendido para produtores de biocombustivel, não da direito à apuração do crédito presumido de que trata o art 8° da Lei n° 10.925, de 2004, por não ser o produto destinado à alimentação humana ou animal e nem à apuração de crédito presumido de que trata o art. 47 da Lei 12.546, de 2011, devido a revogação do dispositivo em 2013. Desta forma, os créditos presumidos apurados em relação ao caroço de algodão devem ser estornados.

5) DA REDUÇÃO DE OFÍCIO DOS SALDOS DE CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES

Aqui a fiscalização informa que nos registros 1100 e 1500 de suas EFD-Contribuições relativas aos meses de janeiro a março de 2016, a contribuinte demonstrou o desconto de inúmeros créditos apurados em períodos anteriores. Ocorre que, em decorrência de ações fiscais anteriores, empreendidas junto ao mesmo sujeito passivo, concluiu-se que todos os créditos indicados pela

DOCUMENTO VALIDADO

Original

fiscalizada já foram integralmente consumidos em períodos anteriores a janeiro de 2016.

Desta forma, conclui-se que em 31/12/2015 não havia saldos de créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos disponíveis para utilização posterior como desconto. Como consequência, ficam reduzidos a zero os saldos iniciais de créditos de PIS/Pasep e Cofins de períodos anteriores que foram utilizados como desconto no período abrangido por esta fiscalização.

6) DO RECÁLCULO DA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

Neste tópico a fiscalização relata que em decorrência de todos os fatos expostos nos tópicos anteriores, foi refeito a apuração do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, devidos no período de 01/01/2016 a 31/12/2016, conforme demonstrado nas planilhas anexas ao presente Relatório Fiscal.

7) DOS VALORES DISPONÍVEIS PARA RESSARCIMENTO EM PERÍODOS DE APURAÇÃO POSTERIORES

Aqui a autoridade fiscal informa que após o recálculo da utilização de créditos de PIS/Pasep e Cofins, consubstanciado na planilha "RECÁLCULO UTILIZAÇÃO CRÉDITOS", verifica-se que não restaram saldos disponíveis para serem utilizados como desconto em períodos de apuração posteriores a dezembro de 2016.

8) DAS PROVIDÊNCIAS FINAIS

Segundo relatado pela fiscalização, o recálculo da base de cálculo do crédito básico, revelou a necessidade de se indeferir a totalidade dos créditos do tipo 301 solicitados por meio do pedido de ressarcimento, objeto da presente análise, tendo em vista que as despesas creditadas foram parcialmente glosadas e a majoração das contribuições apuradas, sendo que as parcelas remanescentes foram integralmente aproveitadas de ofício para desconto da contribuição devida nos respectivos períodos de apuração. Tais informações podem ser encontradas na planilha denominada "RECÁLCULO UTILIZAÇÃO CRÉDITOS".

O recálculo revelou ainda a insuficiência de créditos básicos para descontar todo o montante do PIS/Pasep e da Cofins apurados em 2016, conforme se verifica na planilha denominada "RECÁLCULO CONTRIBUIÇÃO DEVIDA".

Ocorre que, tendo em vista a existência de créditos presumidos (tipos 107, 207 e 307), objeto de pedidos de ressarcimento específico, em montante superior às insuficiências apuradas, torna-se incabível o lançamento de ofício dessas insuficiências, as quais serão, portanto, supridas mediante o aproveitamento de parte do saldo dos créditos presumidos, conforme quadro abaixo:

DOCUMENTO VALIDADO

Tributo	Trimestre	Valor a indeferir no Perdcomp (tipo de crédito 301) – R$	Insuficiência apurada (valor de créditos presumidos a consumir) – R$	Valor a indeferir no PER (créd. 301 + créd. pres. consumido para cobrir insuficiências) – R$ *
Cofins	Trim1	28.504.673,71	21.005.513,17	49.510.186,88
Cofins	Trim2	23.739.650,20	23.548.554,62	47.288.204,82
Cofins	Trim3	5.508.959,04	29.181.635,42	34.690.594,46
Cofins	Trim4	0,00	26.491.777,48	26.491.777,48
PIS	Trim1	5.464.147,79	4.429.695,23	9.893.843,02
PIS	Trim2	4.138.569,41	5.006.562,92	9.145.132,33
PIS	Trim3	662.733,53	6.256.117,37	6.918.850,90
PIS	Trim4	0,00	5.840.465,03	5.840.465,03
Totais		**68.018.733,68**	**121.760.321,25**	**189.779.054,93**

* Considerada somente esta fiscalização sobre os créditos básicos. Há outros valores a indeferir decorrentes da auditoria específica sobre os créditos presumidos

Segundo relata a fiscalização, tal aproveitamento deverá ser realizado, inclusive, no caso dos PER relativos ao 4º trimestre de 2016 (processos n° 13971.721329/2018-18 e 13971.721330/2018-34), os quais, também, já foram objeto de Despachos Decisórios exarados em 2018, sendo necessário, portanto, proceder à revisão de ofício de tais despachos. Vez que embora os Despachos Decisórios deferindo 70% do crédito presumido pleiteado já tenham sido emitidos, o efetivo pagamento do ressarcimento ainda não foi efetivado, tendo em vista que a contribuinte não concordou com a compensação de ofício de que trata o art. 89 da Instrução Normativa RFB n° 1.717, de 2017.

Do crédito presumido: nos termos do Relatório Fiscal, de fls. 274 a 295, o pedido de ressarcimento do crédito presumido, no montante original de R$ 55.376.232,73, previamente à análise fiscal tratada neste relatório, o processo tramitou para fins de verificações necessárias à certificação do cumprimento dos requisitos estabelecidos na norma reportada, PAF nº 13971.723605/2016-11, com vistas a atestar o direito de a impugnante receber o adiantamento de 70% do valor pleiteado. Certificado o cumprimento dos requisitos normativos, foi autorizado e efetuado o pagamento do montante estabelecido na norma, no valor igual a R$ 38.763.362,91. Efetivada a ciência da impugnante naqueles autos, o processo foi distribuído para fins da análise aqui tratada.

Após análise dos documentos e informações apresentadas pela contribuinte, a autoridade fiscal concluiu que o crédito de Cofins, apurado no 3º trimestre de 2016, com fulcro no que dispõe os art.s 31 e 32 da Lei n° 12.865, de 2013, cujo procedimento especial para o ressarcimento foi regulamentado pela Instrução Normativa RFB n° 1.497, de 2014, a ser ressarcido à impugnante, atingiu o montante de **R$ 54.169.241,69.**

Da manifestação de inconformidade

Cientificada dos referidos despachos a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 4.637 a 4.863, por meio da qual, após arguir a tempestividade e a descrição dos fatos, expõe suas razões de contestação.

1) No tópico "Reunião dos processos para julgamento em conjunto": a fiscalizada postula a reunião de todos os processos abaixo listados, os quais se discute o suposto aproveitamento indevido de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, referente ao ano-calendário de 2016, sob os mesmos fundamentos discorridos no presente processo.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Período	Tributo	Processo
1º tri	PIS	13369.722536/2019-71
1º tri	COFINS	13369.722533/2019-37
2º tri	PIS	13369.722537/2019-15
2º tri	COFINS	13369.722534/2019-81
3º tri	PIS	13369.722538/2019-60
3º tri	COFINS	13369.722535/2019-26
4º tri	PIS	13971.721330/2018-34
4º tri	COFINS	13971.721329/2018-18

2) No tópico da "Majoração das contribuições apuradas no período" a defesa assim se manifesta:

a) Das subvenções de investimento para custeio: argumenta a fiscalizada que as subvenções concedidas pelo Poder Público, sejam elas correntes ou para investimento, são liberalidades, assemelhando-se às doações regidas pelo Direito Civil, face à gratuidade de que se revestem e, pois, à ausência de caráter remuneratório ou contra prestacional; as subvenções, assim como as doações, são qualificadas juridicamente como transferências patrimoniais, não sendo, portanto, receita passível de tributação pela contribuição ao PIS/Pasep e pela Cofins, tal como pretende a fiscalização.

A subvenção representa técnica da Administração Pública de fomento de determinados comportamentos dos particulares, caracterizando-se por: (i) não constituir contraprestação do beneficiário; (ii) estar sujeita ao cumprimento de objetivo especifico, já realizado ou a realizar, devendo o beneficiário cumprir as obrigações materiais e formais necessárias a sua fruição; e (iii) impor que o projeto, a ação, a conduta ou a situação fomentada esteja relacionada à atividade de utilidade pública, interesse social ou finalidade pública.

Com a edição da Lei nº 11.638 de 2007, a qual instituiu profundas alterações na Lei nº 6.404 de 1976, buscando promover a harmonização das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, o art. 182, § 1º, alínea "d", da Lei nº 6.404 de 1976, que determinava a contabilização das subvenções para investimento em conta de reserva de capital, sem trânsito na demonstração de resultado da pessoa jurídica, restou revogado. A mesma Lei nº 11.638, de 2007, também foi responsável pela inclusão, na Lei nº 6.404, do art. 195-A, segundo o qual as subvenções para investimento devem ser classificadas como "Reserva de Incentivos Fiscais", e não mais como reserva de capital.

a.1) Das subvenções para investimento (conta contábil nº 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST).

Neste tópico a fiscalizada se manifesta primeiramente em relação aos quesitos abaixo relacionados e em seguida, com o intuito de demonstrar que os incentivos fiscais reclamados pela fiscalização atendem aos aludidos quesitos, faz uma análise individualizada de cada um dos contratos.

a.1.1) Do registro de valores em reserva de capital: defende a contribuinte que ao contrário do que alega a fiscalização os valores ora contestados foram efetivamente registrados na conta de reservas de incentivos fiscais, o que se comprova pela simples análise das suas demonstrações financeiras em anexo; a

DOCUMENTO VALIDADO

Original

fiscalização apegou-se à nomenclatura contida no balancete, que realmente indica que a conta na qual foram registrados os valores seria uma conta de reserva de capital, mas não verificou a realidade dos fatos; que a lei é clara ao dizer que "não integram a base de cálculo as receitas de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público". A Lei nº 12.973, de 2014, por sua vez, não diz que a falta de registro em conta de reserva altera a natureza de subvenção para investimento para subvenção para custeio, muito menos diz que isto acarretaria a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, de modo que o raciocínio da fiscalização, além de ilegal, é teratológico.

A maior prova de que tal requisito não se aplica às contribuições em tela está nas Instruções Normativas RFB nº 1.700, de 2017, e nº 1.911, de 2019, vez que ambas não fazem qualquer menção quanto à necessidade de registro dos valores recebidos a título de subvenção para investimento em reserva de incentivos fiscais para exclusão da base de cálculo das contribuições em tela.

Para desconsiderar o cumprimento do referido requisito legal seria necessário que a fiscalização tivesse verificado se a contribuinte utilizou os valores referentes a subvenções para investimento registrados na conta de reserva de capital para outras finalidades que não a finalidade de (i) absorção de prejuízos ou o (ii) aumento do capital social, como determina o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

Além disso, a técnica contábil utilizada pelos contribuintes não pode ser questionada pela fiscalização, quando o critério por ele adotado for válido e não afetar o cálculo dos tributos, em prejuízo do Fisco. E o que entenderam os Pareceres Normativos CST nº 347, de 1970, 30, de 1971, 49, de 1973 e 41, de 1980 e o que há anos vem propalando a jurisprudência administrativa e judicial.

Logo, nem se a contribuinte tivesse efetivamente registrado os valores relativos a subvenções de investimento em conta de reserva de capital poder-se-ia admitir a tributação pretendida pela fiscalização, tendo em vista que tal procedimento não ocasionaria nenhum prejuízo ao fisco, além de que a finalidade precípua da lei - registro dos valores que os individualize e destinação adequada - teria sido cumprida.

a.1.2) Do registro e depósito dos atos concessivos no CONFAZ: neste item a fiscalizada argumenta que, ao querer que a contribuinte faça prova de que os atos concessivos formalizados em seu favor foram registrados e depositados, a fiscalização imputa à contribuinte um dever que não lhe cabe. Tal obrigação, nos termos do art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 160, de 2017, compete aos Estados e ao Distrito Federal, e não aos contribuintes.

Não bastasse isso, deve-se ressaltar que o próprio fisco já reconheceu, no âmbito do processo nº 13971.723959/2015-76, o cumprimento dos requisitos pelos referidos Estados.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, tendo sido reconhecido pelas próprias autoridades fiscais, bem assim pelas autoridades julgadoras, o cumprimento de tais requisitos em processo similar ao caso "sub judice", torna-se forçoso, por decorrência, o reconhecimento da natureza de tais subvenções como de investimento, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

a.1.3) Das subvenções para investimento - natureza dos benefícios: neste item a contribuinte aduz que o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, extrapolou os limites legais, vez que não há na lei qualquer regra no sentido de que a subvenção para investimento dependa, para a sua caracterização, da aplicação dos recursos recebidos em bens do ativo não circulante. Ademais, a lei não requer absoluta simetria entre a vantagem percebida pela pessoa jurídica e a aplicação dessa vantagem nos investimentos atinentes ao empreendimento econômico.

Isso porque, como já destacado acima, as subvenções econômicas não são dotadas de caráter contra prestacional ou remuneratório, representando uma ajuda concedida à pessoa jurídica, cujo recebimento não depende da aplicação imediata dos correspondentes recursos em tal ou qual classe de bens ou direitos. É suficiente, para fins de caracterização da subvenção para investimento, que a beneficiária promova a implantação ou expansão de empreendimento econômico, almejada pelo Poder Público ao conceder aqueles benefícios, independentemente de correlação absoluta entre a vantagem recebida pela beneficiária e sua aplicação. Assim é que a subvenção será para investimento sempre que se puder verificar a intenção do Poder Público de transferir capital para a implantação ou a expansão de empreendimento econômico.

Assim, restando demonstrada a natureza jurídica dos incentivos ficais em foco, é imperiosa a reforma do feito fiscal para excluir da base de cálculo todos os valores auferidos pela contribuinte a este título.

a.2) Das subvenções para custeio (conta contábil nº 3222003 - INCENTIVOS ICMS): na presente situação, a contribuinte argumenta que a subvenção corrente por ela recebida representa mera transferência do Poder Público, visando a incentivar determinada atividade econômica. Em outras palavras, as subvenções governamentais de qualquer natureza são "não receitas", dado que não decorrem de negócios jurídicos praticados pela empresa em favor do pagador, tampouco são produtos advindos de seu patrimônio. As subvenções correntes assemelham-se às recuperações de custos e despesas, não constituindo receitas da pessoa jurídica, mas, sim, mera transferência patrimonial.

Por isso é que a jurisprudência, tanto administrativa, como judicial, vem se pronunciando no sentido de afastar a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins ao analisar hipóteses de subvenções para custeio concedidas sob a forma de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais.

DOCUMENTO VALIDADO

a.2.l) Da natureza de subvenção para investimento dos benefícios: equiparação da subvenção para custeio à subvenção para investimento pela Lei Complementar nº 160, de 2017.

Neste tópico a fiscalizada aduz que considerados pela lei como subvenções para investimento, não seria possível ao Poder Público exigir, em relação aos incentivos fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS contemplados, o cumprimento de "outros requisitos ou condições não previstos" no art. 30, da Lei nº 12.973, de 2014. Os únicos requisitos que poderiam ser exigidos, assim, seriam:

> - O registro da subvenção em conta de reserva de incentivos fiscais, nos termos do art. 195-A, da Lei nº 6.404, de 1976, e;
>
> - A não devolução dessa parcela do patrimônio da sociedade aos seus sócios, limitando-se a utilização da reserva para aumento de capital social ou, ainda, para absorção de prejuízos.

Essa conclusão está escorada em duas premissas principais.

A primeira premissa é de que o § 4º, art. 30, da Lei nº 12.973 de 2014, equiparou as subvenções de ICMS às subvenções para investimento de forma que, em razão precisamente dessa equiparação, não é possível exigir das subvenções de ICMS, para as finalidades ali concebidas, as mesmas condições ou requisitos necessários à caracterização das subvenções para investimento. Se assim não fosse, não haveria qualquer sentido a norma de equiparação.

A segunda premissa adotada é de que, em razão da equiparação, apenas a exigência de vinculação à implantação ou à expansão de empreendimento teria sido dispensada, extirpando, assim, o contencioso administrativo voltando a analisar o querer do Poder Público de subvencionar para investimento, o mesmo não se podendo falar dos "outros requisitos" previstos no art. 30, que se aplicariam tanto (a) às subvenções para investimento quanto (b) às subvenções para custeio de ICMS, equiparadas às subvenções para investimento.

Desse modo, considerando que a contribuinte recebeu subvenções no valor de R$ 131.659.882.01 no ano de 2016 e constituiu reservas de lucros no montante de R$ 453.511.000.00 (doc. 05), está satisfeito o requisito relativo ao registro dos valores em conta de reserva de lucros, ainda que não tenha sido na conta específica de reserva de incentivos.

Ademais, a impugnante colaciona as Demonstrações Financeiras dos anos subsequentes que evidenciam que os valores não foram distribuídos também aos acionistas.

a.2.2) Da tributação das subvenções representa ofensa ao princípio federativo e à imunidade recíproca.

Aqui a fiscalizadas aduz que o STJ tem se manifestado no sentido de que as condições exigidas pela Lei nº 12.973, de 2014 e pela Lei Complementar nº 160, de 2017 seriam irrelevantes para a definição do tratamento tributário aplicável às

DOCUMENTO VALIDADO

subvenções para investimento ou de custeio. As subvenções, em qualquer caso, não poderiam ser levadas à tributação, sob pena de ofensa ao princípio federativo.

Pelo que, face ao que precede, mostra-se incabível a tributação dos valores recebidos pela contribuinte a título de subvenção, seja para investimento seja para custeio, nos termos da jurisprudência do STJ.

a.2.3) Dos incentivos do ICMS que visam a dar concretude ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Neste item a contribuinte argumenta que os créditos presumidos em questão não devem ser oferecidos à tributação, eis que seu objetivo é dar concretude ao princípio da não cumulatividade do ICMS. Nesse sentido cita alguns acórdãos do Conselho Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

Por fim, ainda, no que tange as subvenções para custeio (conta contábil nº 3222003 - INCENTIVOS ICMS), a contribuinte, com o intuito de demonstrar que incentivos fiscais reclamados pela fiscalização atendem aos aludidos quesitos, faz uma análise individualizada de cada um dos contratos.

b) Das receitas de venda de pré-misturas para pães

Reclama a fiscalizada que a Instrução Normativa nº 1260, de 2012, vigente à época dos fatos geradores, que atualizou o texto das Notas Explicativas da NESH, define que pão do tipo comum não é aquele que frequentemente contém apenas farinha de cereais, fermento e sal.

Assim, conclui-se que, ao contrário do que afirma o relatório fiscal, o pão comum não é aquele que contém exclusivamente farinhas de cereais, fermento e sal, razão pela qual não é possível considerar que a "adição de qualquer outro ingrediente descaracterizaria a classificação de pão comum". A pré-mistura que contenha como composição básica apenas farinhas de cereais, fermento e sal, porém, contenha, também, alguns ingredientes dispostos na nota "A", será própria para a produção de pão comum e está sujeita à alíquota zero.

Analisando a composição das pré-misturas questionadas pela fiscalização, é possível concluir que seus ingredientes básicos são exatamente aqueles mencionados pelo item "1" da NESH, sendo que os demais ingredientes são justamente os "melhoradores de panificação" mencionados pela nota "A" que não são capazes de alterar a classificação fiscal do pão produzido a partir delas. Restando evidente, portanto, que a composição das pré-misturas de pão doce e pão de forma, de hot-dog e de hambúrguer demonstra que estas podem ser utilizadas para produzir o pão comum, na medida em que os ingredientes que não a farinha de cereais, fermento e sal são ingredientes adicionados para "facilitar a manipulação da massa, a acelerar a sua fermentação, a melhorar as características ou a apresentação dos produtos e a prolongar a duração da sua conservação", não são suficientes para alterar a classificação fiscal do produto no qual foram utilizadas.

DOCUMENTO VALIDADO

A terceira forma é utilizando-se as definições contidas na NESH. É certo que não há como classificar os pães doce, de forma, de hot-dog e de hambúrguer em qualquer outra NCM que não aquela de pão comum. Tanto isso é verdade que a autoridade fiscal não conseguiu classificar os pães produzidos pelas pré-misturas questionadas em qualquer outra NCM. Este foi, inclusive, o entendimento das Soluções de Consulta nº 285, de 2015 e nº 286 de 2015, para o pão para hot-dog e o pão para hambúrguer, respectivamente.

Diante do exposto, a defesa requer que seja cancelada a majoração da base de cálculo realizada pela fiscalização, vez que foi comprovado que as pré-misturas de pão doce e de pão de forma, de hot-dog e de hambúrguer são próprias para a produção de pão comum.

c) <u>Das receitas de venda de milho em grão.</u>

Neste item a contribuinte reclama que segundo o disposto no item 5.3 do relatório fiscal, a fiscalizada não teria comprovado que cumpriu as determinações legais para deixar de tributar as receitas decorrentes da venda de milho em grãos para as empresas RISA S.A, COOATOL COMÉRCIO DE INSUMOS AGROPECUÁRIO e GRANJA CASCAVEL. No entanto, como será demonstrado a seguir, a contribuinte atendeu a todas as exigências legais para deixar de tributar essas receitas, sendo a glosa, portanto, improcedente.

c.1) Vendas para RISA e COOATOL.

Segundo argumentos da defesa, da leitura dos dispositivos legais que disciplinam a matéria, é possível concluir que a contribuinte deveria ter observado três regras para deixar de recolher as contribuições sociais em questão nas vendas de milho em grãos realizadas: i) vender para empresas que apurassem o imposto de renda pelo lucro real; ii) vender para empresas que fossem agroindústrias; iii) se certificar que estas empresas utilizariam o milho em grãos para a produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

Para comprovar que cumpriu as exigências legais, a contribuinte apresentou à fiscalização as declarações fornecidas pelas empresas RISA e COOATOL. No entanto, a autoridade fiscal alega que as declarações fornecidas por estes adquirentes não seriam suficientes para comprovar a referida certificação feita pela contribuinte, na medida em que apenas declaram que as empresas apuram o imposto de renda conforme o lucro real.

Ocorre que as aludidas declarações são exatamente a prova de que a fiscalizada se certificou, junto a estas empresas, que elas, além de apurarem o imposto de renda pelo lucro real, são agroindustriais e utilizariam o milho em grão adquirido para produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

Isto porque, da leitura das referidas declarações, verifica-se que as adquirentes atestaram que apuraram, no ano de 2016, o imposto de renda pelo lucro real tendo a declaração consignado que a declaração tinha como objetivo justamente

DOCUMENTO VALIDADO

o atendimento dos requisitos necessários à aplicação da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Assim, tendo recebido essa declaração, emitida com o fim específico de dar cumprimento à legislação que confere a suspensão, resta evidente que a contribuinte, se certificou, junto aos seus clientes, que eles utilizariam o milho em grãos adquirido para produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal. Ademais, o fato de não constar do cartão de CNPJ da empresa que ela exerce determinada atividade não é suficiente para concluir que ela não tenha a exercido em algum momento.

Já para a empresa COOATOL, a autoridade fiscal presumiu que o milho em grãos não foi utilizado para produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal, tendo em vista que não encontrou notas fiscais de venda desta empresa referentes a comercialização de rações produzidas a partir do milho em grão adquirido da impugnante.

Todavia a autoridade fiscal não poderia ter realizado tal presunção, uma vez que a referida empresa pode ter utilizado o milho em grãos adquirido da impugnante para produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal que não foram posteriormente vendidos, mas, sim, utilizados internamente pela adquirente. Caberia à fiscalização, no mínimo, por meio de diligência, questionar a Risa e COOATOL se estas teriam adquirido o milho em grãos para a produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

Diante do exposto, conclui-se pela necessidade de cancelamento da majoração da base de cálculo efetuada pela autoridade fiscal quanto às receitas decorrentes da venda de milho em grão para as empresas Risa e COOATOL, na medida em que restou demonstrado que a impugnante cumpriu com as exigências legais para proceder à suspensão da tributação destas receitas.

c.2) Vendas para GRANIA CASCAVEL.

A defesa alega que nesse caso, não está legalmente obrigada a exigir de seus adquirentes qualquer declaração referente ao cumprimento dos requisitos para aplicação da suspensão.

Outrossim, segundo as normas legais que versam sobre a matéria, os insumos vegetais vendidos não precisam ser utilizados na produção de carnes e ração destinados à venda pela respectiva adquirente. A desoneração é aplicada mesmo que os insumos sejam utilizados na produção de ração para alimentação de animais que não serão vendidos ou abatidos para produção de carne. Este é exatamente o caso, visto que a GRANJA CASCAVEL adquiriu milho em grãos para produção de ração de aves, como requer a lei, mas a ração foi utilizada para a alimentação de aves que produzem ovos.

Também não merece credibilidade a alegação da autoridade fiscal de que o milho vendido não teria sido utilizado para a produção de carne de suínos ou de aves ou para produção de ração para suínos ou aves, vez que não consta do CNPJ

DOCUMENTO VALIDADO

adquirente que ela é produtora de ração para suíno ou aves, vez que a adquirente tem como atividade principal a venda de ovos. Caberia à fiscalização, no mínimo, por meio de diligência, questionar a GRANJA CASCAVEL se esta teria adquirido o milho em grãos para a produção de carne suína ou de aves, ou de ração para suínos ou aves.

Ademais, quando da comercialização do milho em grãos a aludida empresa estava ciente de que o milho em grãos adquirido deveria ser destinado à produção de algum dos mencionados produtos, razão pela qual, a contribuinte está certa de que procedeu de forma correta ao deixar de tributar as receitas auferidas em decorrência da venda do milho em grãos a GRANJA CASCAVEL.

d) Das receitas de venda de produtos classificados na posição 23.06 da NCM.

Neste item a fiscalizada alega que conforme demonstrado no item anterior, o art. 54 da Lei nº 12. 350, de 2010, autoriza a não incidência das contribuições sociais mencionadas quando houver venda dos produtos classificados nas posições 10.01 a 10.08, 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM às pessoas jurídicas que produzam carnes suínas ou ovinas ou rações para suínos ou aves, sendo transferida a responsabilidade do recolhimento destas contribuições para as adquirentes que não utilizarem os insumos vegetais para estes fins, conforme disposto no § 2º, do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 2011.

Aduz também que quando da comercialização do farelo de algodão as empresas AC Proteína, RAP, Agro Pastoril e Amaggi sabiam que o produto por elas adquirido se tratava de produtos com suspensão das contribuições destinadas ao PIS/Pasep e a Cofins.

Não fosse isso o bastante, embora a legislação não determine que as empresas adquirentes dos produtos em debate devem fornecer qualquer declaração, para demonstrar a regularidade da não tributação das receitas decorrentes das vendas de farelo de algodão, as empresas AC Proteína; RAP, Agro Pastoril e Amaggi forneceram à contribuinte declarações de que haviam utilizado o farelo de algodão, adquirido da impugnante no ano de 2016, para produção de ração animal.

Assim, referidas declarações, somada ao fato de que as notas fiscais indicam a não tributação da receita decorrente daquela venda, é suficiente para demonstrar que as adquirentes informaram a impugnante de que utilizariam o farelo de algodão para utilização dos produtos previstos no art. 54, da Lei nº 12.350, de 2010, o que demonstra a necessidade de transferir a responsabilidade do recolhimento das contribuições sociais para elas, caso não tenham utilizado o referido produto para os fins dispostos na legislação.

e) Das receitas financeiras no mês de dezembro de 2016.

Reclama a contribuinte que a diferença entre o valor constante da escrita contábil (R$ 21.894.141,33) e informado em EFD - Contribuições (R$ 18.925.654,43)

DOCUMENTO VALIDADO

decorre de lançamentos que, no seu entender, seriam provisões estimadas as quais não se confundiriam com os rendimentos propriamente ditos, tendo sido eles oferecidos à tributação em períodos seguintes, por ocasião dos resgates das aplicações financeiras. Vale dizer que o procedimento adotado era o seguinte: ao final de cada mês, a contribuinte estimava os juros correspondentes às aplicações e os registrava contabilmente, como provisões de receitas. Essas provisões, por sua vez, eram estornadas em momento posterior e na medida do resgate das aplicações, oportunidade em que a impugnante efetivamente oferecia tais montantes à tributação.

Uma vez as tratando como provisões, que eram inclusive estornadas em momento posterior, a contribuinte aduz que não considerava tais montantes como receitas auferidas, como requer o art. 1º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, vez que o adjetivo 'auferido' traduz a idéia de algo que é efetivamente percebido, como o ingresso que se incorpora definitivamente ao patrimônio. Logo, as receitas que são em um primeiro momento contabilizadas e em seguida são revertidas, dado o seu caráter estimado, não podem ser consideradas como efetivamente auferidas como requer a lei.

Além disso, o processo contábil de reconhecimento, mensuração e classificação de determinado ingresso como receita não constitui evento descrito na hipótese de incidência, como necessário e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

Ademais, caso a fiscalização não concordasse com o procedimento adotado pela fiscalizada haveria de se reconhecer que, quando muito, o que ocorreu nos autos foi a mera postergação do oferecimento das receitas à tributação. Não houve, portanto, qualquer prejuízo ao erário.

3) Das glosas de créditos da contribuição indevidamente realizadas pela fiscalização.

a) Créditos apurados sobre os bens utilizados como insumos da produção: neste item a fiscalizada alega que há que se observar, para fins de análise das glosas procedidas pela fiscalização, o conceito de insumo adotado pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

b) *Pallets*: a contribuinte argumenta que, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, conforme declaração elaborada pela área técnica da empresa, os pallets não são meras embalagens para transporte, mas, sim, efetivas embalagens dos produtos vendidos que servem não apenas para transporte, mas, também, para armazenagem e preservação das mercadorias. Bem como, servem para armazenagem de produtos em elaboração, o que evidência a fragilidade do trabalho fiscal, que não efetuou a necessária distinção entre estes itens. Nesse sentido tem decidido a 3ª Turma do Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

c) Bens utilizados no controle de qualidade e manutenção industrial: reclama a defesa que o raciocínio de que os gastos em questão somente

DOCUMENTO VALIDADO

poderiam ser aproveitados se ativados não deve prevalecer. Primeiramente porque a fiscalização não motivou de forma suficiente o trabalho fiscal, o que decorre, provavelmente, da investigação superficial realizada, a qual deveria ter sido mais aprofundada. Da análise da planilha elaborada pela autoridade fiscal, denominada "Demonstrativo de Glosa 01 - Aquisições de bens cuja utilização como insumos não foi comprovada", não é possível identificar quais são os bens cujas glosas fiscais foram realizadas sob a justificativa acima mencionada.

Com efeito, considerando-se que sobre o assunto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF já se manifestou no sentido de que cabe a autoridade fiscal identificar as glosas e apresentar as respectivas justificativas para a rejeição do direito creditório, sob pena de nulidade do lançamento, referidas glosas devem ser revertidas.

Ressalta, ainda, que a essencialidade e a relevância dos bens em jamais foi questionada pela autoridade fiscal, ou seja, a caracterização destes bens como insumos a produção da impugnante é fato incontroverso nestes autos. Assim, tendo em vista que a possibilidade de creditamento, como insumo, e não na depreciação, de gastos com reparo e conservação de máquinas e equipamentos foi reconhecida em inúmeras ocasiões pelo próprio fisco, e mais recentemente no Parecer Normativo Cosit de RFB nº 05 de 2018, referidas glosas não merecem prosperar.

d) créditos apurados sobre os serviços portuários e demais serviços informados no Bloco A das EFD – Contribuições: a defesa alega que para facilitar a análise, os temas serão abordados de forma individualizada.

d.1) dos serviços de armazenagem: aduz a defesa que segundo relato da fiscalização os documentos apresentados pela fiscalizada (contratos de prestação de serviços e notas fiscais) não evidenciavam, de forma individualizada, quais serviços compunham cada nota fiscal com seus respectivos valores. Para a fiscalização, armazenagem diz respeito somente ao serviço de armazenagem propriamente dito, ou seja, a estocagem da mercadoria em um galpão.

Ocorre, contudo, que tal entendimento da fiscalização está equivocado e completamente desapegado da realidade dos fatos. Isso porque, no âmbito do transporte marítimo, nos termos da Lei Complementar nº 116, de 2003, a pessoa jurídica prestadora de serviços de portuários é responsável pela realização dos serviços de armazenagem, elevação, embarcação da mercadoria, entre outros. Pelo que, ao contrário do que pretende a fiscalização, não há como dissociar os serviços, eis que são inerentes. Não existe armazenagem sem pesagem, arrumação e movimentação da carga, por exemplo.

Desse modo, a integralidade dos valores pagos pela contribuinte no âmbito dos contratos reclamados pela fiscalização tem a natureza de serviço de armazenagem, passível, portanto, de creditamento com base no inciso IX, art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

DOCUMENTO VALIDADO

Ademais, os gastos ora analisados são essenciais, eis que sem eles não há a exportação dos produtos. Dessa forma, a despeito de serem efetivamente gastos incorridos após a produção, a sua essencialidade para a atividade da impugnante, nos termos do acórdão nº 3201-003.337, de 31/01/2018, impõe o reconhecimento do direito de apropriação de créditos sobre tais gastos.

d.2) aluguéis de vagões: reclama a contribuinte que o aluguel de vagões é feito com vistas à movimentação de cargas dentro do porto, possibilitando seu manejo e exportação, sendo um serviço essencial para a conclusão do processo de exportação, razão pela qual a glosa dos valores carece de suporte legal. Em que pese o fato do fisco, numa interpretação literal da lei, entender que os tais veículos não são máquinas, nem equipamentos, para fins de creditamento com base no inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, o CARF já se pronunciou no sentido da possibilidade de tomada do crédito nesta hipótese, como é o caso, por exemplo, dos acórdãos nºs 3301-00661; 3301-00662; 3301-00653 e 3301-00656, todos de 26/08/2010, em que a 1ª Turma Ordinária da 3a Câmara da 3a Seção, reconheceu o direito ao crédito sobre os gastos com aluguéis de caminhões utilizados na atividade da empresa, afirmando que "no mesmo passo deve ser reconhecido o direito da contribuinte ao creditamento decorrente das locações de máquinas, equipamentos e veículos utilizados na atividade da contribuinte".

Diante do exposto, tem-se que deve ser admitido o crédito apurado com base nas despesas de aluguel de vagões para viabilizar a exportação da mercadoria.

e) glosas dos créditos apurados sobre os fretes contratados pela fiscalizada: neste item a fiscalizada alega que, considerando que a fiscalização questiona a sistemática de transporte adotada pela empresa, se faz necessário demonstrar como ela se desenvolve em detalhes, bem como sua regularidade perante a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT). Em seguida, será comprovada a existência dos pagamentos realizados.

e.1) item 7.3.1. do Relatório Fiscal - fretes não comprovados por documentação hábil e idônea: aduz a contribuinte que com o objetivo de tornar o transporte das mercadorias por ela vendidas ainda mais eficiente, firmou contrato com a empresa SIGA FÁCIL S.A. e outros prestadores de serviços a ela vinculados (a UNIK S.A., por exemplo), para que essas empresas especializadas concentrassem e operacionalizassem toda a estrutura de pagamentos aos aludidos transportadores subcontratados.

Assim, embora as filiais transportadoras sejam responsáveis pela organização e administração dos fretes incorridos pela impugnante, "subcontratando" terceiros para deslocar os produtos no território nacional e emitindo os respectivos conhecimentos de transporte, todo o fluxo de pagamentos aos aludidos transportadores é realizado por intermédio da SIGA FÁCIL S.A e empresas vinculadas, em nome da contribuinte.

DOCUMENTO VALIDADO

O modelo acima foi implementado há mais de 15 (quinze) anos, consubstanciado em milhares de operações realizadas em praticamente todo o território nacional, sendo que até o momento inexistem questionamentos formalizados pelas autoridades fiscais estaduais apontando quaisquer irregularidades nessa estrutura. Se tivesse esse modelo algum vício que justificasse a sua desqualificação, a exemplo do que pretende o agente fiscal responsável pelo despacho proferido nesses autos, seguramente essa questão teria sido suscitada por alguma autoridade fiscal dos diversos Estados em que transitam as mercadorias da contribuinte. Isso porque os serviços de transporte são tributados pelo ICMS e as obrigações acessórias dele decorrentes devem observância ao Convênio SINIEF nº 6 e ao Ajuste SINIEF nº 9. A fiscalização dessas questões, conforme mencionado, é de competência do fisco estadual e não do fisco federal.

Ademais, a simples leitura do art. 3º, das Leis nºs 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, é suficiente para se constatar que não há qualquer dispositivo condicionando o aproveitamento de créditos à forma como são emitidos os conhecimentos de transporte. Tanto isso é verdade que os agentes fiscais da RFB, em procedimentos de fiscalização anteriores, não questionaram a estrutura acima, muito embora ela já existisse naqueles períodos.

Não há na lei nem mesmo um comando que condicione a apropriação de créditos sobre fretes à emissão de conhecimento de transporte ou qualquer outro documento. Assim, para efeito de créditos das contribuições, basta a comprovação, por quaisquer meios hábeis, da natureza da despesa apropriada, no caso o frete, além do cumprimento dos demais requisitos legais (pagamento a pessoas jurídicas residentes no país, aquisições tributadas, etc). E ainda que existisse essa condição, no caso concreto, fato é que os conhecimentos de transporte foram efetivamente emitidos pelos estabelecimentos da contribuinte, responsáveis pela "subcontratação" dos serviços de transporte.

Outrossim, o fato de haver eventual irregularidade formal na prestação do serviço de frete não descaracteriza a sua natureza de frete, de modo que não pode prejudicar o aproveitamento do direito creditório, até porque, nos termos do art. 118 do CTN, para definição do fato gerador, abstrai-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Importa, portanto, que o serviço de transporte tenha sido efetivamente prestado, ainda que inexista o conhecimento de transporte ou outro documento qualquer. Visto que não se pode negar que, no presente caso, houve a efetiva prestação do serviço de transporte, que é provada por toda a documentação de suporte dos lançamentos contábeis referentes aos fretes (comprovantes de pagamento, contratos, relatórios gerenciais e outros) e até mesmo pelos conhecimentos emitidos pelos estabelecimentos da fiscalizada que, mesmo sendo emitidos de forma supostamente irregular como alega o agente fiscal, no mínimo, comprovam a existência dos serviços de transporte contratados.

DOCUMENTO VALIDADO

Nesse sentido, merece destaque a Solução de Consulta Cosit nº 148, de 07 de maio de 2019, que, ao tratar da comprovação do frete subcontratado por empresa transportadora (na ocasião, consulente), reconheceu a possibilidade de utilização de qualquer documento hábil e idôneo para atestar a realização do frete. Essa é a situação dos presentes autos, na medida em que todos os CT-es constam na base de dados fornecida à RFB e existem comprovantes e relatórios de pagamentos gerenciados por meio do contrato específico objeto do tópico a seguir, sendo que todas essas informações são convergentes com a contabilidade da contribuinte que, faz prova a seu favor.

No que tange ao pagamento dos serviços contratados a defesa relata que adotou o "Sistema Siga Fácil", por meio da contratação de serviços de fornecimento e manutenção do chamado "cartão pré-pago com valor recarregável"; que apresentou diversos comprovantes de transferências bancárias à UNIK, na condição de prestadora dos serviços vinculados ao aludido contrato e responsável pelas providências relativas ao cartão pré-pago fornecido ao transportador subcontratado; que a vinculação de pagamentos pretendida pela fiscalização é realizada via planilhas, relatórios e a partir dos demais controles; da análise global dessas informações permite visualizar melhor essa questão. Por isso, colaciona-se aos presentes autos os registros contábeis consolidados e a integralidade das transferências bancárias realizadas à UNIK no período, ambos no valor de R$ 2.609.433.066,86 (doc. 11 e 12 - arquivo não paginável: "TED'S UNIK); que não cabe ao agente fiscal, questionar o modelo de pagamentos da contribuinte, regido sob a égide de legislação regulatória e sob o crivo e fiscalização da ANTT; que o descompasso de informações alegado pela fiscalização não pode prejudicar a liquidez e certeza dos créditos pleiteados. Isso porque restou demonstrado a regularidade do modelo de negócio adotado, a comprovação dos pagamentos realizados e a inexistência de qualquer questionamento fiscal a respeito da natureza das operações. Essas questões já conferem a liquidez e certeza objeto do art. 170 do CTN sendo, portanto, improcedentes as alegações da fiscalização.

Ademais, aduz a defesa que vale observar que no que tange à parcela de R$ 4.548.058,41, não há qualquer divergência entre o valor informado pela fiscalizada e os aludidos prestadores de serviços, devendo tal montante compor a base de cálculo dos créditos das contribuições. Isso porque se a glosa fiscal é procedente, ela está restrita apenas à divergência detectada (R$ 16.793.680,03) e não à integralidade das operações de transporte contratadas; que os meros equívocos de ordem formal, quando do preenchimento de seus conhecimentos de transportes e documentos correlatos, não têm o condão de inviabilizar o exercício do direito material assegurado por lei. Quando muito, tais lapsos podem ensejar a aplicação de penalidades isoladas, mas jamais a obstrução de um direito de crédito ou mesmo ensejar dúvidas a respeito de sua liquidez e certeza, quando outros elementos comprovam a sua liquidez

Some-se, ainda, que não compete à contribuinte fiscalizar a apuração dos tributos por seus prestadores de serviços. Essa função é privativa do fisco, nos termos do

DOCUMENTO VALIDADO

art. 142 do CTN, não havendo qualquer responsabilidade da impugnante pelo exercício dessas funções. Assim, é imperioso reconhecer mais uma vez a improcedência das acusações fiscais consignadas nesse item do relatório fiscal.

e.2) item 7.3.2 do Relatório Fiscal - fretes amparados por CT-e's não encontrados na base nacional: a defesa informa que concorda com a glosa formalizada nesse item.

e.3) item 7.3.3 do Relatório Fiscal - fretes amparados por CT-e's cancelados: a fiscalizada informa que concorda com a glosa formalizada nesse item.

e.4) item 7.3.4 do Relatório Fiscal - fretes amparados por CT-e's complementares cujo CT-e original não consta no Bloco D da EFD – Contribuições: a fiscalizada reconhece que as obrigações acessórias devem ser preenchidas adequadamente pelos contribuintes, de forma a viabilizar a validação de informações por ocasião dos procedimentos de fiscalização. No entanto, os erros de preenchimento nos diversos formulários não podem servir de fundamento para o cerceamento de direitos assegurados em lei. Isso porque os meros equívocos no preenchimento de obrigações acessórias, não têm o condão de inviabilizar o direito de crédito das contribuições, especialmente quando a própria fiscalização, a partir de outros meios de prova fornecidos pelo contribuinte, consegue obter as informações demandadas durante o procedimento de investigação.

Todavia, mesmo diante do conjunto de informações fornecidas pela contribuinte, repita-se, a correlação dos CT-e's originais com os CT-e's complementares e a sua localização no EFD-Contribuições, preferiu a fiscalização caminho mais cômodo, de apenas aceitar aquelas operações efetivamente indicadas no Bloco D em períodos anteriores, ignorando por completo os esclarecimentos fornecidos e que mapeavam os demais conhecimentos de transporte. Tivesse a fiscalização analisado as informações fornecidas, teria confirmado a procedência dos créditos apropriados, já que foram devidamente mapeados pela contribuinte. Por outro lado, caso a fiscalização tivesse divergido das informações consignadas em planilhas, poderia ter formalizado novos questionamentos ou até mesmo efetivado as glosas por outras questões materiais.

O que não se pode admitir é o fato de o agente fiscal intimar a impugnante para apresentar esclarecimentos, os esclarecimentos serem fornecidos durante o procedimento fiscal e, de posse dessas informações, o agente fiscal formalizar as glosas apenas por erro de preenchimento nas EFD - Contribuições. Caso assim não se entenda, considerando os esclarecimentos prestados pela impugnante durante a fiscalização e não contestados pelo agente fiscal, nos termos do § 3º, do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, requer-se o reconhecimento dos créditos apurados sob essa rubrica.

DOCUMENTO VALIDADO

Ainda, subsidiariamente, na remota hipótese dos pedidos acima não serem acolhidos, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, requer-se a conversão do julgamento em diligência para a verificação dessas informações.

e.5) item 7.3.5 do Relatório Fiscal - fretes relacionados a transportadores com situação cadastral inconsistente: de acordo com as alegações da defesa, como se verifica na integralidade das alegações fiscais consignadas nas páginas 150, 151 e 152 do Relatório Fiscal, a suposta irregularidade na situação cadastral, na perspectiva fiscal, não seria fator determinante para a glosa, caso a contribuinte comprovasse a realização dos pagamentos aos prestadores de serviços e, portanto, a efetividade das despesas incorridas. Contudo, como os comprovantes apresentados não foram aceitos, a glosa restou formalizada sob a alegação central de irregularidade na situação cadastral.

Assim, considerando-se a comprovação dos pagamentos realizados nos termos do contrato de gestão mencionado no tópico anterior (e.1), por economia processual a contribuinte reitera integralmente os seus fundamentos já apresentados, requerendo novamente a reforma do despacho decisório.

e.6) item 7.3.6 do Relatório Fiscal - fretes relacionados jurídicas com CNAE não correspondente ao transporte de cargas: argumenta a defesa que da análise das alegações fiscais se observa, mais uma vez, que o motivo da glosa não foi a ausência de indicação da atividade de transporte no CNAE dos prestadores de serviços, mas sim, a suposta não comprovação dos pagamentos realizados.

Assim, por economia processual, mais uma vez, a defesa se reporta a todas as suas considerações apresentadas nos tópicos anteriores, seja no sentido de que os pagamentos foram realizados e comprovados, seja no sentido de que esse tipo de verificação junto ao CNAE não pode prejudicar o direito de crédito autorizado em lei, sob pena de cercear direito legalmente assegurado à impugnante em razão de irregularidades eventualmente incorridas por outros contribuintes.

e.7) item 7.3.7 do Relatório Fiscal - fretes vinculados a NF-e's representativas de operações sem direito ao creditamento: a fiscalizada aduz que considerando a delimitação dos motivos que justificam as glosas realizadas nesse item nos três temas destacados pela fiscalização, demonstrará a seguir as razões que justificam a reforma do entendimento adotado pelo agente da RFB.

e.7.1) transferência de mercadorias, produtos acabados e materiais entre estabelecimentos da impugnante: primeiramente, reclama a contribuinte que para o desenvolvimento de sua atividade econômica, possui fábricas e filiais em diversas cidades do Brasil, que concentram as suas plantas industriais e os seus centros de distribuição. Diante disso, em razão da complexidade do seu processo produtivo é comum a transferência de matérias-primas, produtos intermediários e produtos em elaboração entre os seus diferentes complexos industriais, para a obtenção de maior eficiência produtiva. Esse é justamente o caso da soja em grãos, por exemplo, cuja transferência entre estabelecimentos é necessária para viabilizar as operações de limpeza, secagem, esmagamento e armazenagem

DOCUMENTO VALIDADO

temporária. Todos esses procedimentos, essenciais ao processo produtivo, resultam ao final no produto exportado pela contribuinte.

Assim, os valores incorridos a título de frete geram créditos da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, por corresponderem a insumos da produção, estando abarcados pela disposição contida no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, em linha com os critérios fixados pelo STJ, reconhecidos pela jurisprudência do CARF e pela RFB por meio do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, o qual inclusive vincula as autoridades fiscais.

No que tange à transferência de produtos acabados e materiais utilizados nas operações de venda, aduz a contribuinte que, para a comercialização dos seus produtos em larga escala e com abrangência nacional, conta com centros de distribuição e depósitos em diversas cidades do Brasil, nos quais armazena os produtos para posterior venda para os clientes finais. Da mesma forma, para viabilizar a realização das vendas, por vezes a impugnante precisa deslocar mercadorias entre estabelecimentos cuja atividade não necessariamente compreende a distribuição dos produtos.

Essa logística é essencial para tornar eficiente, flexível e dinâmico o processo de venda dos produtos da impugnante, fazendo a ligação entre os seus estabelecimentos e os clientes. Dessa forma, para efetuar o deslocamento dos produtos a eles relacionados para os locais mencionados acima, incorre em despesas de frete, em virtude da contratação de terceiros para a prestação dos serviços de transporte, nos moldes já mencionados na presente defesa.

Assim, a expressão "frete na operação de venda" não pode ficar restrita apenas à comercialização direta e imediata do produto do estabelecimento produtor para o adquirente final, uma vez que, na atual dinâmica dos negócios, existe uma complexidade maior nas operações, que decorre do mercado, da logística de um país grande como Brasil, dos costumes ou mesmo das peculiaridades do produto negociado. Portanto, no cenário atual, a venda de mercadoria constitui uma operação complexa e influenciada por diversos fatores empresariais, que não se restringem à venda para o cliente final.

Essa interpretação foi confirmada pela CSRF, segundo a qual a interpretação do inciso IX, do art 3°, da Lei nº 10.833, de 2003, abrange os fretes incorridos para o deslocamento de produtos acabados entre estabelecimentos.

Outro elemento que confirma a interpretação acima pode ser extraído da análise conjunta do texto normativo, que menciona a "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda". Ao permitir o aproveitamento de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas de armazenagem, o legislador pressupôs a possibilidade de transferência de produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, pois a mercadoria é transferida da fábrica para o armazém.

DOCUMENTO VALIDADO

e.7.2) fretes sobre as operações de compra de mercadorias ou insumos sobre os quais a impugnante não apurou créditos: alega a manifestante que a conclusão da fiscalização não merece prosperar. Isso porque se o bem adquirido representar insumo da produção e o frete incorrido pelo adquirente, ele em si, não esbarrar nas vedações contidas nos incisos I e II do § 2° do art. 3° das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, a pessoa jurídica estará autorizada a apropriar o crédito sobre o frete incorrido na aquisição do insumo. Este é o entendimento do CARF.

Assim, em linha com esses precedentes, o fato de a legislação conceder determinado incentivo aos produtos, como é o caso da alíquota zero e a suspensão das contribuições, e até mesmo as aquisições destinadas à exportação, não desnatura a condição de insumo daquele bem, apenas justifica tributação diferenciada que recai sobre ele. Essas mesmas premissas são aplicáveis às aquisições destinadas à revenda de mercadorias, na medida em que os fretes a elas relacionados também representam custo de aquisição, nos termos do §1º, do art. 289 do então vigente RIR de 1999, autorizando o aproveitamento de créditos, tal como reconhece o agente fiscal em seu relatório.

Assim, é forçoso reconhecer que o tratamento dado ao bem adquirido, evidentemente, em nada impede o crédito apurado sobre o frete correspondente à aquisição desses produtos, já que o frete, sendo custo de aquisição do insumo, integra o custo de produção e, dessa forma, também se enquadra particularmente no conceito de insumo. Não há que se cogitar da relação de acessório X principal na medida em que o frete por si só configura insumo.

Portanto, são improcedentes as acusações fiscais também nessa matéria, em consonância com a jurisprudência administrativa acima citada, devendo as glosas serem revertidas.

e.7.3) fretes sobre as operações nas quais a impugnante não figura como emitente ou destinatária da NF: argumenta a defesa que a despeito de não constar como emitente ou destinatária das notas fiscais, o ônus do frete foi efetivamente suportado pela contribuinte. Vez que trata-se de vendas com fim específico de exportação, por meio das quais o remetente envia diretamente ao porto (e não à impugnante) as aludidas mercadorias, a despeito de o frete ser arcado pela contribuinte. E por essa razão que ela não figura na nota fiscal, embora ela de fato conste no conhecimento de transporte.

Essa situação foi já foi objeto de análise em tópico anterior, no sentido de que os fretes sobre as operações de venda com fim específico de exportação autorizam o direito de crédito. Assim, por economia processual, a impugnante reitera no presente momento as suas considerações anteriores, requerendo o reconhecimento dos créditos.

e.8) item 7.3.8 do Relatório Fiscal - fretes amparados por CT-e's não vinculados a NF-e's e nem a NF's em papel: informa a defesa que concorda com a glosa formalizada nesse item.

DOCUMENTO VALIDADO

e.9) item 7.3.9 do Relatório Fiscal - fretes amparados por CT-e's complementares nos quais a operação de transporte do CT-e complementado é inconsistente: alega a defesa que considerando-se que o debate no presente subitem é idêntico àquele mencionado anteriormente, por economia processual, reitera as suas considerações anteriores, requerendo também a reversão das glosas objeto desse item do relatório fiscal.

e.10) item 7.3.10 do Relatório Fiscal - fretes amparados por CT-e's vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-e's complementares também representativos de compra de soja: mais uma vez, por economia processual, a contribuinte aduz que reitera as alegações anteriores a respeito desse tema, requerendo a reversão das glosas fiscais e destacando a afirmação do agente da RFB no sentido de que "não há duplicidade com a glosa do item 7.3.7 do presente Relatório, posto que, naquele item, trata-se de fretes cujos CT-e's estão vinculados, exclusivamente, a notas fiscais eletrônicas".

e.11) item 7.3.11 do Relatório Fiscal - fretes amparados por CT-e's vinculados a NF's em papel com operação de transporte retorno de depósito: neste item a manifestante argumenta que os fundamentos apresentados anteriormente respaldam integralmente o aproveitamento de créditos sobre essas despesas. Os fretes representam custo da produção e, portanto, autorizam o aproveitamento de créditos com base no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637 de 2002 e 10.833, de 2003 e, por outro lado, viabilizam as operações de venda, cujo aproveitamento está autorizado por força do inciso IX, do art. 3º das Leis nºs 10.637 de 2002 e10.833, de 2003 c/c o art. 15 da Lei nº 10.637, de 2002.

Assim, requer-se a reforma da glosa fiscal, reiterando-se os fundamentos apresentados nos tópicos anteriores, plenamente aplicáveis a presente situação.

e.12) item 7.3.12 do Relatório Fiscal - fretes amparados por CT-e's vinculados a NF's em papel representativas de compra de produtos agropecuários: alega a defesa que conforme mencionado anteriormente, se o bem adquirido representar insumo da produção e o frete incorrido pelo adquirente não esbarrar nas vedações contidas nos incisos I e II do § 2° do art. 3° das Leis nºs 10.637 de 2002 e10.833, de 2003, a pessoa jurídica estará autorizada a apropriar o crédito sobre o frete incorrido na aquisição do insumo nos moldes convencionais. Assim, reiterando-se as considerações apresentadas anteriormente em razão da sua pertinência e aplicação do presente caso, requer-se a reforma do despacho decisório mediante reversão das glosas fiscais.

e.13) item 7.3.13 do Relatório Fiscal - fretes amparados por CT-e's vinculados a NF's eletrônicas representativas de compras de produtos agropecuários: aqui a manifestante reitera os mesmos argumentos mencionados no item anterior.

e.14) item 7.3.14 do Relatório Fiscal - fretes vinculados a NF-e's de saída com CFOP inconsistente: alega a manifestante que, em que pese os argumentos da fiscalização quando aduz que as operações abaixo listadas, por não se tratarem

DOCUMENTO VALIDADO

de vendas, não autorizam a apuração de créditos por falta de disposição legal, à exceção das operações indicadas nos itens 3, 4 e 7, considerando-se que tais dispêndios representam custo da produção, nos termos já abordados ao longo da presente defesa e ora reiterados por economia processual, está autorizada a aproveitar créditos das contribuições sobre tais fretes. Nesse sentido merece destaque o acórdão nº 3401-005.249, de 27/08/2018.

> 1. Industrialização efetuada para outra empresa;
>
> 2. Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado:
>
> 3. Remessa de amostra grátis:
>
> 4. Remessa de mercadoria ou bem para demonstração:
>
> 5. Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado;
>
> 6. Remessa de vasilhame ou sacaria;
>
> 7. Remessa em bonificação, doação ou brinde;
>
> 8. Remessa para depósito fechado ou armazém geral;
>
> 9. Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente;
>
> 10. Remessa para industrialização por encomenda:
>
> 11. Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
>
> 12. Transferência de produção do estabelecimento: e 13. Transferência de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária.

e.15) item 7.3.15 do Relatório Fiscal - fretes em remessas para formação de lote sem prévio contrato de compra e venda: defende a contribuinte que a autorização para aproveitamento de créditos sobre tais fretes está respaldada nos mesmos fundamentos apresentados anteriormente (e ora reiterados).

Some-se a isto, ainda, que no caso das exportações, a formação de lotes é prática corriqueira das empresas que atuam junto a clientes no exterior. Evidentemente que o transporte rodoviário nem sempre é possível de ser realizado, por questões geográficas para atender esses clientes estrangeiros. Por essa razão, para otimizar as remessas ao exterior, muitas vezes realiza diversas transferências de seus produtos, para instalações portuárias ou estabelecimentos próximos, formando lotes que, uma vez reunidos, compõem a carga total exportada. Assim, em face das considerações acima, é imperioso reconhecer a necessidade de reversão das glosas fiscais, já que tais fretes inequivocamente estão relacionados à venda dos produtos comercializados pela contribuinte.

4) Da suposta falta de estorno de créditos presumidos.

Neste tópico a defesa argumenta que o cálculo adotado pela fiscalização para apurar o crédito presumido a ser estornado a partir do volume de caroço de

DOCUMENTO VALIDADO

algodão necessário para produzir o total de línter e de óleo comercializados, está equivocado. Para se chegar ao valor correto a ser estornado a fiscalização deveria ter partido dos valores das vendas desses produtos, realizando a proporção do valor das vendas de línter e óleo com destino diverso daquele previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, com o valor total das vendas de produtos produzidos a partir do caroço de algodão adquirido, ou seja, dividindo o primeiro pelo segundo. Na sequência, dever-se-ia ter multiplicado este índice pelo montante de crédito presumido apurado pela impugnante no ano de 2016. Realizando tal cálculo, chegar-se-ia a conclusão de que a impugnante deveria estornar apenas o montante de R$ 196.074,11.

Diante disso, a defesa requer o cancelamento do estorno de crédito presumido apurado pela fiscalização. Caso assim não se entenda, requer-se, subsidiariamente, que seja considerado como correto o cálculo realizado pela contribuinte.

5) Da redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores.

Sobre essa questão a defesa aduz que não diverge da conclusão da fiscalização. Apenas pondera que os valores adotados no cálculo realizado e apontado no relatório fiscal foram objeto de despachos decisórios nos períodos competentes, sendo certo que ainda aguardam julgamento de manifestação de inconformidade/recursos junto aos órgãos administrativos competentes. Assim, considerando que as glosas formalizadas naqueles períodos repercutem na apuração do crédito correspondente ao presente período como reconhece a fiscalização, por coerência com esses procedimentos é imperioso que as decisões definitivas proferidas naqueles processos sejam consideradas por ocasião da liquidação da decisão definitiva proferida no presente caso.

6) Da improcedência do Relatório Fiscal relativo ao Crédito Presumido.

Argumenta a defesa que o Relatório Fiscal relativo ao Crédito Presumido, que acompanha o despacho decisório ora guerreado, no que tange as conclusões correspondentes ao 3º trimestre de 2016, não merecem prosperar.

a) considerações preliminares a respeito da Portaria MF nº 348, de 2014: aduz que para efeito de verificação da irregularidade indicada no inciso II, § 2º, art. 3º, da referida portaria, o agente fiscal deve analisar apenas as eventuais irregularidades do pedido de ressarcimento do crédito presumido e não verificar a procedência da totalidade do crédito pretendido. A redação dos referidos dispositivos é clara nesse sentido.

b) Das NF's de devolução cuja dedução não foi comprovada: a manifestante informa que concorda com a glosa formalizada nesse item.

c) Das NFs relativas às remessas de transferência de mercadorias entre estabelecimentos: aqui, novamente, a manifestante informa que concorda com a glosa formalizada nesse item.

DOCUMENTO VALIDADO

d) Das NF's que englobaram outros produtos: neste item reclama a defesa que o raciocínio da fiscalização é completamente improcedente, eis que a lei somente exige que a apuração do crédito seja feita de forma exclusiva, separada da apuração "normal". No entanto, não existe qualquer exigência relativa à emissão de documento fiscal exclusivo. Nem a Instrução Normativa RFB nº 1.497, de 2014, dispunha nesse sentido, de modo que tal linha de raciocínio é ilegal. O fato de ter emitido algumas notas fiscais com mais de uma mercadoria não impede a apropriação do crédito presumido sobre a referida venda, desde que esse valor seja segregado e componha a apuração separada. Nesses termos, a fiscalizada requer o cancelamento da glosa levada a efeito pela fiscalização.

e) Das operações de venda dos produtos para a Zona Franca de Manaus: a manifestante informa que concorda com a glosa formalizada nesse item.

7) Dos Pedidos

Em face de todo o exposto, a defesa requer o conhecimento e provimento da presente manifestação de inconformidade, a fim de que o despacho decisório seja cancelado nos termos anteriormente demonstrados; requer a realização dos respectivos ajustes no cálculo do rateio, bem como outros ajustes no cálculo da contribuição decorrentes da reforma do despacho decisório.

De igual modo, no que diz respeito à redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores, considerando que as glosas formalizadas naqueles períodos repercutem na apuração do crédito correspondente ao presente caso, a defesa requer que as decisões definitivas proferidas nos processos relacionados aos aludidos períodos sejam consideradas por ocasião da liquidação da decisão definitiva proferida no presente caso. Outrossim, postula desde já pela improcedência das considerações do despacho decisório a respeito de supostas irregularidades relacionadas à Portaria MF nº 348, de 2014.

Para provar o alegado, a defesa requer a produção de todos os meios de provas em direito admitidas, em especial a juntada de documentos e a realização de diligências, nos termos dos arts 16 e 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, a fim de que seja apurada a verdade material dos fatos.

Por fim, a defesa pleiteia que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados, devidamente constituídos através da anexa procuração, no endereço a seguir indicado: Rua Leopoldo Couto de Magalhães nº 758, 16º andar, CEP 04542-000, São Paulo -SP.

É o relatório.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) decidiu pela improcedência da impugnação, conforme acórdão proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

NAO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. REQUISITOS.

Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos unilateralmente (sem convênio) até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, passaram a ser considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 e desde que atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da mencionada Lei Complementar.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

São considerados insumos as despesas efetuadas para o transporte de matéria-prima ou de produtos em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, desde que comprovadas.

FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS SEM INCIDÊNCIA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativas às compras de produtos sem incidência das contribuições (PIS/Pasep e Cofins) não geram direito ao crédito no regime não cumulativo, uma vez que não havendo a possibilidade de aproveitamento do crédito com a aquisição dos produtos transportados, também não haverá para o gasto com o transporte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES.

A apuração de créditos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil. A correção de erros na apuração do crédito do período deve ser formalizada por meio da retificação da EFD-Contribuições. A utilização de créditos de outros períodos somente é possível nos termos da legislação de regência.

DOCUMENTO VALIDADO

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

DOUTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

ORIGEM DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS E FISCAIS.

O lançamento na escrita contábil e fiscal deve estar devidamente embasado em documentação idônea, não valendo por si mesmo, ou seja, a escrituração não corresponde a uma "verdade em si", pois representa a concatenação dos atos e fatos que influenciam a vida da entidade, empresarial ou não.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

REUNIÃO DE PROCESSOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO. INEXISTÊNCIA DE NORMA OBRIGANDO TAL PROCEDIMENTO.

Inexiste no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal norma que torne obrigatório o julgamento em conjunto de processos relativos ao mesmo contribuinte, ainda que guardem relação de conexão.

ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Por força dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da Manifestação de Inconformidade, trazer aos autos todos os motivos de fato e direito em que se fundamenta, pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Precluindo o direito de o manifestante apresentar prova documental em outro momento processual, salvo se incorridas as situações especiais previstas.

PROVA. MOMENTO. DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do § 4º, art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso. Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

DOCUMENTO VALIDADO

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AOS PROCURADORES. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, inexistindo determinação legal expressa para que as intimações e notificações sejam dirigidas aos procuradores do contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, repisando os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e organizando a sua insurgência em face do acórdão recorrido nos seguintes tópicos:

1. Fatos

2. Tempestividade

3. Reunião dos processos para julgamento conjunto

4. A improcedência do Relatório Fiscal nº 1 – Crédito Básico:

(a) Majoração das contribuições apuradas: os ajustes relacionados nas receitas tributadas

a.1. As subvenções para investimento e para custeio

a.2. As receitas de venda de pré-misturas para pães

a.3. As receitas de venda de milho em grão

a.4. As receitas de venda de produtos classificados na posição 23.06 da NCM

a.5. As receitas financeiras no mês de dezembro de 2016

(b) Glosas de créditos indevidas

b.1. Créditos apurados sobre bens utilizados como insumos da produção (*pallets*, bens utilizados no controle de qualidade e manutenção industrial)

b.2.Créditos apurados sobre serviços portuários e demais serviços informados no Bloco A das EFD-Contribuições (serviços de armazenagem, aluguéis de vagões)

b.3. Créditos apurados sobre os fretes contratados pela Recorrente:

b.3.1. Item 7.3.1 do Relatório Fiscal: fretes não comprovados por documentação hábil e idônea;

b.3.2. Item 7.3.2 do Relatório Fiscal: fretes amparados por CT-e´s não encontrados na base nacional;

b.3.3. Item 7.3.3 do Relatório Fiscal: fretes amparados por CT-e´s cancelados;

DOCUMENTO VALIDADO

b.3.4. Item 7.3.4 do Relatório Fiscal: fretes amparados por CT-e´s complementares cujo CT-e original não consta no Bloco D da EFD-Contribuições;

b.3.5. Item 7.3.5 do Relatório Fiscal: fretes relacionados a transportadores com situação cadastral inconsistente;

b.3.6. Item 7.3.6 do Relatório Fiscal: fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas;

b.3.7. Item 7.3.7 do Relatório Fiscal: fretes vinculados a NF-e´s representativas de operações sem direito ao creditamento;

b.3.8. Item 7.3.8 do Relatório Fiscal: fretes amparados por CT-e´s não vinculados a NF-e´s e nem a NF´s em papel;

b.3.9. Item 7.3.9 do Relatório Fiscal: fretes amparados por CT-e´s complementares nos quais a operação de transporte do CT-e complementado é inconsistente;

b.3.10. Item 7.3.10 do Relatório Fiscal: fretes amparados por CT-e´s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-e´s complementares também representativos de compra de soja;

b.3.11. Item 7.3.11 do Relatório Fiscal: fretes amparados por CT-e´s vinculados a NF´s em papel com operações de transporte retorno de depósito;

b.3.12. Item 7.3.12 do Relatório Fiscal: fretes amparados por CT-e´s vinculados a NF´s em papel representativas de compra de produtos agropecuários;

b.3.13. Item 7.3.13 do Relatório Fiscal: fretes amparados por CT-e´s não vinculados a NF´s eletrônicas representativas de compra de produtos agropecuários;

b.3.14. Item 7.3.14 do Relatório Fiscal: fretes vinculados a NF-e´s de saída com CFOP inconsistente;

b.3.15. Item 7.3.15 do Relatório Fiscal: fretes em remessa para formação de lote sem prévio contrato de compra e venda;

(c) A suposta falta de estorno de créditos presumidos

(d) A redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores

5. A improcedência do Relatório Fiscal nº 2 – Crédito Presumido:

(a) Considerações preliminares a respeito da Portaria MF nº 348/2014;

(b) Glosa do crédito sobre as NFs de devolução cuja dedução não foi comprovada – a Recorrente informa que não apresentou contestação ao entendimento fiscal, concordando com a glosa formalizada neste item;

DOCUMENTO VALIDADO

(c) NFs relativas às remessas de transferência de mercadorias entre estabelecimentos (operações com margarina) - a Recorrente informa que não apresentou contestação ao entendimento fiscal, concordando com a glosa formalizada neste item;

(d) NFs correspondentes a períodos anteriores: aproveitamento de créditos extemporâneos;

(e) Operações de venda dos produtos para a Zona Franca de Manaus - a Recorrente informa que não apresentou contestação ao entendimento fiscal, concordando com a glosa formalizada neste item;

(f) NFs correspondentes a operações que não foram transmitidas via SPED - - a Recorrente informa que não apresentou contestação ao entendimento fiscal, concordando com a glosa formalizada neste item.

6. Pedido:

> Pelo exposto, a recorrente postula o conhecimento e provimento do presente recurso, com a reforma do v. acórdão recorrido e o consequente reconhecimento integral do crédito pleiteado com a homologação das compensações a ele atreladas, tendo em vista a improcedência da maior parte das conclusões consignadas nos dois relatórios fiscais que acompanham o despacho decisório.
>
> Considerando a improcedência das conclusões fiscais mencionadas no parágrafo anterior, requer-se a realização dos respectivos ajustes no cálculo do rateio apontado no item 10 do Relatório Fiscal n. 1, bem como outros ajustes no cálculo da contribuição decorrentes da reforma do despacho decisório.
>
> De igual modo, no que diz respeito ao item 9 do Relatório Fiscal n. 1, que trata da redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores, considerando que as glosas formalizadas naqueles períodos repercutem na apuração do crédito correspondente ao presente caso, requer-se que as decisões definitivas proferidas nos processos relacionados aos aludidos períodos sejam consideradas por ocasião da liquidação da decisão definitiva proferida no presente caso.
>
> Outrossim, a recorrente postula desde já pela improcedência das considerações do despacho decisório a respeito de supostas irregularidades relacionadas à Portaria MF n. 348, tendo em vista o cumprimento de suas disposições pela recorrente. Requer-se, também, que o valor residual de crédito eventualmente não compensado seja atualizado monetariamente.
>
> Por fim, requer-se que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados, devidamente constituídos através da anexa procuração, no endereço a seguir indicado: Rua Leopoldo Couto de Magalhães Jr., 758, 16º andar, 04542-000, São Paulo – SP.

É o relatório

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO VENCIDO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar o feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

Preliminar - Reunião dos processos para julgamento em conjunto

Preliminarmente, a Recorrente postula a reunião dos processos abaixo listados, nos quais se discute o suposto aproveitamento indevido de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS, referente ao ano-calendário de 2016, alegando que possuem os mesmos fundamentos do presente processo, sendo "*idênticos no que concerne à matéria glosada*":

Período	Tributo	Processo
1º tri	PIS	13369.722536/2019-71
1º tri	COFINS	13369.722533/2019-37
2º tri	PIS	13369.722537/2019-15
2º tri	COFINS	13369.722534/2019-81
3º tri	PIS	13369.722538/2019-60
3º tri	COFINS	13369.722535/2019-26
4º tri	PIS	13971.721330/2018-34
4º tri	COFINS	13971.721329/2018-18

Destaca-se que o mesmo pedido foi formulado na Manifestação de Inconformidade, tendo assim decidido a DRJ:

> Ocorre que, em que pese a pretensão da manifestante, inexiste previsão no Decreto nº 70.235, de 1972, para julgamento conjunto de processos relativos ao mesmo contribuinte. Frise-se que o princípio da oficialidade obriga a Administração a impulsionar cada processo até sua decisão final.

Da relação dos processos indicados na planilha acima reproduzida, tem-se que os processos 13971.721330/2018-34 e 13971.721329/2018-18 já tiveram os seus Recursos Voluntários julgados pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento, tendo sido, nos referidos processos, analisado e indeferido o pedido de julgamento conjunto, sob o fundamento de inexistência de norma legal na seara do processo administrativo que preveja esse procedimento.

Diante do exposto, resta indeferido o pedido formulado de reunião dos processos indicados para julgamento conjunto.

Mérito

Em procedimento de auditoria na apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS não-cumulativas, em relação ao ano-calendário de 2016, a fiscalização identificou as infrações que resultaram na majoração da base de cálculo das referidas contribuições e na redução dos créditos disponíveis para utilização em PER.

No que concerne ao mérito, a matéria controvertida se resume a:

DOCUMENTO VALIDADO

1. majoração das contribuições apuradas no período, em função do aumento de base de cálculo pela identificação de receitas tributáveis que não foram oferecidas à tributação;

2. recálculo do rateio dos créditos apurados, alterando os montantes vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não-tributada no mercado interno e à receita de exportação;

3. glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade, previstos nas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, bem como em outros diplomas legais;

4. falta de estorno de créditos presumidos previstos na Lei nº 10.925, de 2004; e

5. redução de ofício dos saldos dos créditos das contribuições eventualmente remanescentes ao final do período de apuração de dezembro de 2015.

Por sua vez, a recorrente apresenta argumentos, os quais entende ser suficientes para a comprovação da improcedência do procedimento fiscal e reforma da decisão recorrida.

I. Inclusões à base de cálculo

Da majoração da base de cálculo das contribuições – Receitas de Subvenções – Benefícios e Incentivos fiscais do ICMS

Como breve introdução acerca da acusação fiscal, transcreve-se o seguinte trecho do acórdão recorrido:

> Segundo relato da fiscalização, da análise dos documentos apresentados pela contribuinte, em sede de procedimento de oficio, concluiu-se que todos os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS por ela usufruídos em 2016, escriturados nas contas contábeis n° 3222003 - INCENTIVOS ICMS e n° 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST, à exceção dos valores relativos ao REINTEGRA, caracterizam-se como subvenções para custeio, e que nesta condição devem compor a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.
>
> Isto porque, de acordo com as alegações da autoridade *a quo*, os incentivos fiscais concedidos à fiscalizada pelos Estados da: BA; PE; MT; PI; MS; MG; SC; GO; R$; PR; RJ e SP; a) não atendem as exigências de registro e depósito dos atos concessivos (art. 10, Lei Complementar nº 160, de 2017); b) os valores auferidos não foram registrados em conta de reserva de lucros a que se refere o art. 195 – A, da Lei nº 6.404, de 1976; c) tampouco referidos incentivos fiscais atendem as disposições contidas nos itens 2.11, 2.12, 2.13, e 7.1.II do Parecer Normativo CST nº 112 de 1978.

É o que passo a apreciar.

a) Registro e depósito dos atos concessivos no CONFAZ

O art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 estabeleceu:

> Art. 10. O disposto nos §§ 4° e 5° do art. 30 da Lei n° 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-

DOCUMENTO VALIDADO

> fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2° do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3° desta Lei Complementar.

Portanto, os benefícios fiscais de ICMS concedidos unilateralmente (sem convênio), até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160/2017 são considerados subvenções para investimentos, desde que atendidos os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e que haja o registro e depósito previstos no art. 3º da mesma Lei Complementar e regulamentados pelo Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017:

> Lei Complementar nº 160/2017
>
> Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:
>
> I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;
>
> II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

Para uma melhor compreensão, transcreve-se o seguinte trecho do Relatório Fiscal;

> *Aplicação ao caso concreto*
>
> Descrito o extenso arcabouço legal em que as subvenções se situam, é chegado o momento de aplicá-lo ao presente caso concreto.
>
> Em 14/05/2018 a contribuinte apresentou, em resposta ao quesito 3 do Termo de Início de Procedimento Fiscal, planilha eletrônica contendo relação mensal dos valores escriturados nas contas contábeis nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS e nº 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST, segregada por benefício. Reproduz-se abaixo a relação dos benefícios fiscais e os respectivos fundamentos legais, conforme informados pela contribuinte em tal planilha:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Conta contábil nº 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST – 2016[13]				
Filial	Incentivo Fiscal	UF	Nº SAP	Total anual (R$)
LEM	DESENVOLVE - Lei 7.980/2001 - Resolução 12/2008	BA	2348	57.650.799
Ipojuca	PRODEPE - Decreto: 21.959/99 - Concessão: 28.729/05 - Postergação: 44.139/17	PE	2315	25.973.894
Suape	PRODEPE - Decreto: 21.959/99 - Concessão: 23.540/01 - Postergação: 42.119/15	PE	2385	36.289.245
Nova Mutum	PRODEIC - Lei 7.958/2003 - Termo de Acordo de 2008	MT	2442	35.941.172
Rondonopolis	PRODEIC - Lei 7.958/2003 - Termo de Acordo 2005	MT	2244	150.302.719
Uruçui	Dispensa Pagto ICMS - Lei 4.859/1996 - Decreto 10.867/2002	PI	2418	31.686.798
Dourados	MS EMPREENDEDOR - LEI Compl. 93/2001 - Termo de Acordo 10/2007	MS	2211	16.811.874
			Total Geral	354.656.504

Conta contábil nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS – 2016				
Filial	Incentivo Fiscal	UF	Nº SAP	Total anual (R$)
Moinho Vera Cruz	Crédito Presumido Art. 75, XXVI da Parte Geral do Decreto 43.080/02 (RICMS/MG)	MG	2543	23.751.497
C. Grande Atacadista	Decreto nº 10.098/2000	MS	2216	139.834
Gaspar	Código do Benefício 410 - TTD nº 135000000005856	SC	2206	33.581.386
Luziânia Fábrica	CREDITO OUTORGADO - Termo de Acordo 1186/2003 - Anexo IX, art. 11, inciso XXXI-- RICMS/GO Decreto 4.852/1997	GO	2223	30.281.042
CD Luziânia	Anexo IX, art. 11, III do RICMS/GO Decreto 4.852/1997	GO	2422	225.268
Rio Grande - II	*Base legal não indicada pela contribuinte*	RS	2377	1.917
Ponta Grossa	CREDITO PRESUMIDO - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VII, itens 21 a 24, e 35 - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VI, item 52	PR	2450	18.934.958
Moinho D. Caxias	Credito Presumido - DECRETO 38938/2006	RJ	2542	-836.779
Moinho RJ	Credito Presumido - DECRETO 38938/2006	RJ	2465	2.362
CD Embu das Artes	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2549	804.189
Santos Moinho	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2549	7.969.847
Tatuí Moinho	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2477	1.708.032
Ribeirão Preto	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2415	713.814
Araçatuba	CREDITO OUTORGADO DECRETO 51598/07 - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2529	11.401.899
CD Santos	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2550	99.000
Suape	Decreto nº 23.540/2001 e alterações	PE	2385	2.881.608
			Total Geral	131.659.882

(...)

Já em 08/11/2019, **em sua resposta ao TIF 07, a contribuinte apresentou outra planilha eletrônica, onde relacionou os benefícios fiscais aos seus respectivos "instrumentos convalidadores" e Certificados de Registro e Depósito**. Os "instrumentos convalidadores" mencionados pela contribuinte se referem aos atos de publicação de que tratam o inciso I do art. 3º da Lei Complementar nº 160/17 e o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17. Já **os Certificados de Registro e Depósito são documentos emitidos pela Secretaria Executiva (SE) do CONFAZ que tornam públicos os atos de registro e depósito efetuados pelas unidades federadas.**

> Em sua resposta ao TIF 07 a contribuinte também apresentou extenso rol de documentos, perfazendo cerca de 800 páginas, contendo cópias dos documentos mencionados em sua planilha, a saber: atos normativos e concessivos, publicação dos "atos convalidadores", e **Certificados de Registro e Depósito emitidos pela SE/CONFAZ.** (grifei)

Verifica-se, portanto, que a própria Autoridade Fiscal atesta a apresentação, pela Recorrente, dos Certificados de Registro e Depósito emitidos pela SE/CONFAZ. Contudo, a Autoridade Fiscal entendeu que os referidos Certificados de Registro e Depósito apenas declaram que a unidade federada efetuou o registro e depósito de atos normativos e concessivos, identificando os atos de publicação da relação de atos normativos de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, mas sem identificar os atos concessivos depositados.

Sendo assim, a Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente não se desincumbiu de comprovar o depósito do ato concessivo específico, embora expressamente reconheça que o "*CRD menciona que depósito foi acompanhado de correios eletrônicos, provavelmente contendo a documentação comprobatória dos atos concessivos e normativos*" e "*mencionar a entrega de arquivos eletrônicos*".

Sob o entendimento de que a Recorrente também teria deixado de cumprir outros requisitos indicados no art. 30 da Lei nº 12.973 de 2014, o acórdão recorrido apenas afirmou que "*não se faz necessário analisar se o contribuinte comprovou ou não o Registro e Depósito dos atos normativos e concessivos do incentivo fiscal.*"

A Recorrente argumenta que ao exigir que ela faça prova de que os atos concessivos formalizados em seu favor foram devidamente registrados e depositados no CONFAZ, a fiscalização lhe imputa um dever que não lhe cabe, uma vez que (i) referida obrigação, nos termos do art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 160, de 2017, compete aos Estados e ao Distrito Federal, e não aos contribuintes; e (ii) tratam-se de documentos que não estão disponíveis aos contribuintes, como resulta claro da Lei Complementar n. 160 e do Convênio que a disciplina, de modo que a exigência da fiscalização torna a prova impossível de ser produzida.

Esclarece a Recorrente que:

> A informação disponível ao público, inclusive a contribuintes como a recorrente, e ao fisco federal, é aquela disponibilizada no Portal da Transparência, referido no citado art. 3º, inciso II, o qual relaciona ao público as **leis, decretos e os programas** para os quais os Estados e o Distrito Federal cumpriram o requisito de registro e depósito. As demais informações, notadamente aquelas acerca de atos concessivos, não são acessíveis ao público, mas apenas às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, consoante confirma a cláusula sétima do Convênio ICMS n.190/17, como seja:
>
> > *"**Cláusula sétima.** Fica instituído o Portal Nacional da Transparência Tributária, disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ, onde devem ser publicadas as informações e a documentação comprobatória dos atos*

DOCUMENTO VALIDADO

> *normativos e dos atos concessivos relativos aos benefícios fiscais,* ***reservado o acesso às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal"****(destaques da recorrente).*
>
> Não poderia ser diferente, porque os atos concessivos, por conterem dados de cada um dos contribuintes, não podem ser amplamente divulgados, sob pena de quebra do sigilo fiscal assegurado pelo art. 198 do CTN. Não à toa, os Estados e Distrito Federal não fazem ampla divulgação dos referidos atos, mas tão-somente das respectivas **leis, decretos e programas.**

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Como se verifica dos autos, a Recorrente apresentou todos os Certificados de Registro e Depósito emitidos pela SE/CONFAZ, nos quais há referência expressa que foi efetuado o depósito, na Secretaria Executiva do CONFAZ, das planilhas de atos normativos e dos atos concessivos dos benefícios fiscais e demais documentação comprobatória, restando, portanto, certificado o depósito também dos atos específicos dos contribuintes que, à época, gozavam do benefício fiscal amparado por aquela determinada legislação.

Tem-se, por exemplo, o CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 20/2018, referente ao Estado da Bahia:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Nacional de Política Fazendária
Secretaria Executiva

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ N° 20/2018

O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições prevista no art. 5°, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3° da Portaria n° 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar n° 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3° da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA BAHIA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Vitório da Silva Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia, por meio do Decreto n° 18.270, de 16 de março de 2018, alterado pelo Decreto n° 18.288, de 27 de março de 2018, publicados no DOE nos dias 17 de março de 2018 e 28 de março de 2018, respectivamente.

O depósito foi efetuado nos dias **28 e 29 de junho de 2018** por meio dos Ofícios GAB n° 118/2018, 119/2018 e 120/2018, acompanhados de correios eletrônicos, na forma do Despacho n° 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado da Bahia declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI n° 12004.101294/2018-72, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio dos Ofícios GAB n° 118/2018, 119/2018 e 120/2018, acompanhados de correios eletrônicos.

O depósito efetuado foi registrado sob n° 20/2018.

Brasília/DF, 16 de julho de 2018.

Documento assinado eletronicamente
BRUNO PESSANHA NEGRIS
Secretário Executivo do CONFAZ

O mencionado Decreto nº 18.270, de 16 de março de 2018, alterado pelo Decreto nº 18.288, de 27 de março de 2018, dispõe que:

DOCUMENTO VALIDADO

Art. 1º Fica publicada a relação de atos normativos relativos a incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/2017, de 15 de dezembro de 2017, constantes do Anexo Único deste Decreto.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

ANEXO ÚNICO –

ANEXO ÚNICO -

ATOS NORMATIVOS VIGENTES EM 8 DE AGOSTO DE 2017

ITEM	ATOS	NÚMERO	EMENTA OU ASSUNTO	DISPOSITIVO ESPECÍFICO	DATA DA PUBLICAÇÃO NO DOE	TERMO INICIAL	OBSERVAÇÕES
21.0	Lei	7.980/2001 - Alterada pelas Leis nºs 8.534/2002, 8.967/2003 e 13.816/2017.	Institui o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE		13.12.2001	01.01.2002	
21.1	Decreto	8.205/2002 - Alterado pelos Decretos nºs 8.413/2002, 8.435/2003, 8.665/2003, 8.868/2004, 9.152/2004, 9.188/2004, 9.513/2005, 9.651/2005, 10.156/2006, 10.174/2006, 10.272/2007, 10.333/2007, 10.710/2007, 10.988/2008, 11.167/2008, 11.193/2008, 11.357/2008, 11.411/2009, 11.481/2009, 11.635/2009, 11.656/2009, 11.699/2009, 11.890/2009, 11.923/2010, 11.933/2010, 12.128/2010, 14.033/2012, 14.176/2012, 14.254/2012, 14.341/2013 14.372/2013, 15.371/2014, 15.661/2014, 16.849/2016, 16.983/2016, 17.616 e 17.662/2017.	Aprova o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE.		04.04.2002	04.04.2002	Regulamenta a Lei nº 7.980/2001

Compulsando o Anexo Único, nos trechos acima reproduzidos, identifica-se ali arrolada a legislação em que se baseia o incentivo fiscal DESENVOLVE, nos termos indicados na planilha apresentada pela Recorrente no curso da fiscalização, quais sejam, a Lei nº 7.980/2001 e o Decreto nº 8.205/2002:

UF	CNPJ	FILIAL	INCENTIVO FISCAL	DISPOSITIVO LEGAL	INSTRUMENTO CONVALIDADOR Lei Complementar nº 160/2017 e o Convênio ICMS nº 190/17	CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPOSITO
BA	84.046.101/0228-39	LEM	DESENVOLVE- Dilação de prazo de pagamento de ICMS e desconto na antecipação da liquidação da parcela financiada (Desenvolve)	Resolução n.º 12/2008 (posteriormente alterada pelo Resolução nº 81/2008 e Resolução n.º 186/2011). Resolução n.º 35/2018 Lei 7.980/2001 - Decreto 8.205/2002	DECRETO Nº 18.270/2018	20/2018

Registre-se que a Recorrente trouxe aos autos resposta redigida pela Assessoria do Gabinete do CONFAZ a requerimento apresentado no âmbito do sistema e-SIC, datado de 10/03/2020, vinculado à Lei de Acesso à Informação. No pedido original, o qual foi protocolado dia 19/02/2020, foram requeridas ao CONFAZ as documentações comprobatórias requeridas pela

DOCUMENTO VALIDADO

Original

fiscalização. O pedido foi negado pela Assessoria do Gabinete do CONFAZ, conforme trechos da resposta oficial:

> "(...) o acesso à documentação é restrita às administrações tributárias por força do próprio convênio; assim, não compete à Secretaria Executiva do Conselho Nacional *de Política Fazendária (SE/CONFAZ) disponibilizar tal documentação, uma vez que o Convênio determina que o acesso é restrito às administrações tributárias."*
>
> *"Em conclusão, entendemos que a Secretaria Executiva do CONFAZ tem sob sua guarda informações que não são de sua disponibilidade nem da União, mas pertencem aos Estados e Distrito Federal e apenas o colegiado do CONFAZ pode decidir acerca do sigilo de tais dados, em consonância com a linha de orientação seguida no Parecer PGFN/CAT nº 46/2015.*
>
> *Diante disso, importante ressaltar que a decisão acerca do sigilo fiscal já foi tomada pelo Conselho quando da edição do Convênio ICMS 190/17, sendo registrada no caput da cláusula sétima, que preceitua: Fica instituído o Portal Nacional da Transparência Tributária, disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ, onde devem ser publicadas as informações e a documentação comprobatória dos atos normativos e dos atos concessivos relativos aos benefícios fiscais, reservado o acesso às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal., não podendo esta determinação ser desconsiderada por esta Secretaria Executiva."*

Entendo que exigir da Recorrente prova impossível – como pretendeu a fiscalização – foge à razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser aceitas as provas por ela trazidas aos autos e que considero suficientes para o fim de atestar o cumprimento do requisito de registro e depósito dos atos concessivos no CONFAZ.

Não foi outro o entendimento unânime do CARF ao julgar o Recurso Voluntário nos autos do processo nº 10480.726355/2015-15, de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, ao considerar suficiente como prova de depósito no CONFAZ a demonstração da legislação em que se funda o benefício/incentivo fiscal em confronto com o Certificado de Registro e Depósito, conforme se depreende do trecho abaixo reproduzido:

> **b) Cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017**
>
> No tocante ao atendimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, tem-se que **a Recorrente assinou com o Governo da Paraíba, Termo de Acordo 2010.000043**, que concedeu crédito presumido de ICMS.
>
> O fundamento desse crédito presumido de ICMS é o Decreto Estadual n° 23.210/2002, com alterações posteriores.

DOCUMENTO VALIDADO

Por sua vez, o Decreto Estadual nº 38.179, de 26 de março de 2018, ratificou o crédito presumido do Decreto Estadual n° 23.210/2002:

> DECRETO Nº 38.179, DE 26 DE MARÇO DE 2018
>
> Publica relação dos atos normativos relativos às isenções, incentivos, benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual até o dia 8 de agosto de 2017.
>
> O GOVERNADOR do ESTADO da PARAÍBA, no uso de suas atribuições constitucionais, com fundamento no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, no inciso I da cláusula segunda e na cláusula terceira do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017,
>
> DECRETA:
>
> Art. 1º Os atos normativos referentes às isenções, incentivos financeiros e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos pelas leis, decretos e legislação complementar estadual, vigentes no dia 8 de agosto de 2017, conforme disposição da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, são os relacionados no Anexo deste Decreto.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo compreende as isenções e as espécies de incentivos financeiros e de benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos para fruição total ou parcial, relacionados no § 4º da cláusula primeira do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017.
>
> Art. 2º O contribuinte que houver fruído benefício fiscal instituído por leis, decretos e legislação complementar estadual, nos termos da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, que porventura não esteja relacionado no Anexo Único deste Decreto, deve encaminhar à Secretaria de Estado da Receita relação contendo informações a respeito do ato normativo, na forma e prazos definidos em ato do Secretário de Estado da Receita
>
> Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.
>
> ANEXO

DOCUMENTO VALIDADO

ESTADO DA PARAÍBA

31	DECRETO	22.712	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 35, IX DO RICMS	24/01/2002	01/01/2002	
32	DECRETO	23.027	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 35, X DO RICMS	15/05/2002	01/05/2002	
33	DECRETO	23.210	DISPÕE SOBRE A CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO AOS CONTRIBUINTES ENQUADRADOS NAS ATIVIDADES ECONÔMICAS QUE ESPECIFICA E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO	30/07/2002	30/07/2002	
34	DECRETO	23.211	DISPÕE SOBRE A CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO ÀS INDÚSTRIAS DE PRODUTOS PLÁSTICOS E SIMILARES, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 1º	30/07/2002	01/08/2002	
35	DECRETO	23.325	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 35, XI DO RICMS	30/08/2002	30/08/2002	
36	DECRETO	23.527	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	DIFERIMENTO ART. 10, XIII DO RICMS	30/10/2002	30/10/2002	
37	DECRETO	23.569	ALTERA DISPOSITIVO DO DECRETO Nº 23.211/2002, QUE DISPÕE SOBRE A CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO ÀS INDUSTRIAS DE PRODUTOS PLÁSTICOS E SIMILARES, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 1º	13/11/2002	01/11/2002	

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Nacional de Política Fazendária
Secretaria Executiva

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 35/2018

O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA PARAÍBA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Marconi Marques Frazão, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado da Paraíba, por meio do Decreto nº 38.179, de 26 de março de 2018, no dia 27 de março de 2018.

O depósito foi efetuado no dia 27 de junho de 2018 por meio do Ofício nº 761/18 - SER, com uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens, na forma do Despacho nº 96/18, de 25 de julho de 2018.

O Estado da Paraíba declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100712/2018-12, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício nº 761/18 - SER, com o uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 35/2018.

Consequentemente, não subsiste o fundamento do auto de infração.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

O referido voto restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

DOCUMENTO VALIDADO

No regime de apuração não-cumulativo de PIS, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei n° 12.973/2014 e art. 1°, §3°, X da Lei n° 10.637/2002.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR N°160/2017.

O §4° do art. 30, da Lei n° 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar n° 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

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

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da COFINS, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei n° 12.973/2014 e art. 1°, §3°, IX da Lei n° 10.833/2003.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR N°160/2017.

O §4° do art. 30, da Lei n° 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar n° 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

(Processo nº 10480.726355/2015-15; Acórdão nº 3301-011.305; unanimidade; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 26/10/2021)

b) Incentivos Fiscais – conta contábil nº 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST.

Esclarece o acórdão recorrido:

4.1.1) Incentivos Fiscais – conta contábil nº n° 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Da análise das informações trazidas aos autos pela fiscalização, em relação aos benefícios fiscais escriturados na conta n° 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST, verifica-se que referidos foram registrados na conta contábil n° 2411005 - RES. SUBJNVEST - L11638, no valor de R$ 354.656.504,83, conforme lançamento contábil abaixo reproduzido:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico	Número
31/12/2016	2441002	RESULTADO DO EXERCICIO	D	995.338.025,59		1.213.771.920,63	C	DESTINACAO RESULTADOS - 2016	1079646698
31/12/2016	2441001	LUCRO / PREJUIZO ACUMULADOS	C		608.647.444,72	1.213.771.920,63	C	DESTINACAO RESULTADOS - 2016 - LUCROS ACUMULADOS	1079646698
31/12/2016	2411005	**RES.SUB.INVEST-L11638**	C		354.656.504,83	1.213.771.920,63	C	DESTINACAO RESULTADOS - 2016 - RESERVA DE INCENTIV	1079646698
31/12/2016	2431001	RESERVA LEGAL	C		32.034.076,04	1.213.771.920,63	C	DESTINACAO RESULTADOS - 2016 - RESERVA LEGAL	1079646698
31/12/2016	2411005	**RES.SUB.INVEST-L11638**	D	3.834.302,39		1.209.937.618,24	C	REALINHAMENTO ENTRE CONTAS PL	1079646704
31/12/2016	2471006	PARTIC.INVEST AJUSTES LEI 11638	C		3.834.302,39	1.209.937.618,24	C	REALINHAMENTO ENTRE CONTAS PL	1079646704

A classificação da conta nº 2411005 – RES. SUB. INVEST – L116338, como Reserva de Capital pode ser verificada nos balancetes constantes da ECD da contribuinte, conforme excerto abaixo reproduzido:

3	241	RESERVAS DE CAPITAL	S	1.903.382.302,39	C	242.282.455,68	593.104.658,12	2.254.204.504,83	C
4	2411	RESERVAS DE CAPITAL	S	1.903.382.302,39	C	242.282.455,68	593.104.658,12	2.254.204.504,83	C
5	2411002	DOACOES E SUBVENCOES P/ INVESTIMENTO	A	1.044.266.886,59	C	238.448.153,29	238.448.153,29	1.044.266.886,59	C
5	2411005	RES.SUB.INVEST-L11638	A	859.115.415,80	C	3.834.302,39	354.656.504,83	1.209.937.618,24	C
3	243	RESERVAS DE LUCROS	S	1.414.115.206,60	C	0,00	32.034.076,04	1.446.149.282,64	C

Como se vê, a fiscalização aponta que a base de cálculo em comento foi apurada com base nas informações prestadas pela própria contribuinte em sua Escrituração Contábil Digital – ECD.

Por sua vez, em sede de manifestação de inconformidade, a contribuinte veio aos autos alegando que conforme informações constantes do "Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido" – DMPL, os valores ora contestados foram efetivamente registrados na conta reservas de incentivos fiscais e assim sendo devem ser considerados como subvenção para investimento; e que a fiscalização apegou-se à nomenclatura contida no balancete, que realmente indica que a conta na qual foram registrados os valores seria uma conta de reserva de capital, mas não verificou a realidade dos fatos.

Dentre outros argumentos, a Recorrente afirma que os valores foram efetivamente registrados na conta de reservas de incentivos fiscais, o que se comprova pela simples análise das suas demonstrações financeiras:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

BUNGE ALIMENTOS S.A. E CONTROLADAS

DEMONSTRAÇÕES DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
PARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016 E DE 2015
(Valores expressos em milhares de reais - R$)

	Nota explicativa	Capital social	Reservas de lucros – Incentivos fiscais	Reservas de lucros – Reserva legal	Reservas de lucros – Retenção de lucros	Ajustes de avaliação patrimonial	Lucros acumulados	Patrimônio líquido dos acionistas controladores	Participação de acionistas minoritários	Total
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014		6.910.450	1.595.506	44.781	600.838	(8.359)	-	9.143.216	76.492	9.219.708
Lucro líquido do exercício		-	-	-	-	-	1.187.531	1.187.531	23.167	1.210.698
Perdas não realizadas com instrumentos financeiros de proteção cambial		-	-	-	-	(794)	-	(794)	-	(794)
Ganho de mudança de premissas atuariais líquido de imposto	27	-	-	-	-	(2.592)	-	(2.592)	-	(2.592)
Perda na conversão de investimento no exterior	12	-	-	-	-	(5.016)	-	(5.016)	2.680	(2.336)
Juros sobre o capital próprio	20	-	-	-	(464.000)	-	-	(464.000)	(5.667)	(469.667)
Constituição de reserva de incentivos fiscais no exercício	20	-	304.042	-	-	-	(304.042)	-	-	-
Constituição de reserva legal	20	-	-	44.174	-	-	(44.174)	-	-	-
Dividendos pagos	20	-	-	-	(600.000)	-	-	(600.000)	(14.854)	(614.854)
Redução de capital		(1.625.000)	-	-	-	-	-	(1.625.000)	-	(1.625.000)
Constituição de reserva de retenção de lucros		-	-	-	839.315	-	(839.315)	-	-	-
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2015		5.285.450	1.899.548	88.955	376.153	(16.761)	-	7.633.345	81.818	7.715.163
Lucro líquido do exercício		-	-	-	-	-	995.336	995.336	4.563	999.899
Perdas não realizadas com instrumentos financeiros de proteção cambial		-	-	-	-	-	-	-		-
Ganho de mudança de premissas atuariais líquido de impostos	27	-	-	-	-	(5.051)	-	(5.051)	-	(5.051)
Perda na conversão de investimento no exterior	12	-	-	-	-	(3.338)	-	(3.338)	-	(3.338)
Efeito da desconsolidação de empresas		-	-	-	-	-	-	-	(69.267)	(69.267)
Constituição de reserva de incentivos fiscais no exercício	20	-	354.657	-	-	-	(354.657)	-	-	-
Constituição de reserva legal	20	-	-	32.034	-	-	(32.034)	-	-	-
Dividendos pagos	20	-	-	-	(6.086)	-	-	(6.086)	-	(6.086)
Constituição de reserva de retenção de lucros		-	-	-	608.645	-	(608.645)	-	-	-
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016		5.285.450	2.254.205	120.989	978.712	(25.150)	-	8.614.206	17.114	8.631.320

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras.

Também em seu registro contábil:



Alega a Recorrente que "*como a própria fiscalização atesta, a recorrente fez os valores em foco transitarem por resultado, compondo, assim, a apuração do lucro líquido do período. Após, foram registradas em conta de patrimônio líquido, não tendo havido destinação diversa daquela autorizada por lei*."

Esta Turma Colegiada, em outra composição, teve a oportunidade recente de julgar o tema em análise, em processo administrativo da Bunge Alimentos S.A., de relatoria do Conselheiro Pedro Sousa Bispo, cujo voto eu acompanhei neste tópico, razão pela adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho do referido voto:

> **Subvenção para investimento dos valores lançados como reserva de capital**
>
> A lide trata da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos créditos presumidos de ICMS concedido pelos estados, tratados pela empresa como não sujeitos à tributação dessas contribuições.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Para a Fiscalização, o contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS, conforme escriturado nas contas contábeis informadas de acordo com o mês, e que tais receitas não foram somadas à base de cálculo das contribuições de que se trata, conforme os balancetes extraídos do SPED Contábil.

A defesa, por sua vez, argui que os créditos presumidos de ICMS não compõem a base tributável dos tributos lançados por não consistirem de valores recebidos em decorrência das atividades empresariais do contribuinte, sejam elas operacionais (faturamento) ou não-operacionais (receita), mas de valores redutores de custo, na medida em que se trata de benefício utilizado diretamente para reduzir o montante devido a título do próprio gravame estadual na sistemática da não cumulatividade que rege o ICMS. Para corroborar suas alegações, traz posicionamentos doutrinários e jurisprudência do STF e STJ.

Com relação aos fatos geradores do PIS e da COFINS, ponto fundamental é analisar se o valor que se pretende tributar possui natureza jurídica de receita, vez ser esse o critério que definirá a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, nos termos do que dispôs o legislador nos artigos 1º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como nos arts.1º, 2º e 3º da Lei 9.718/98.

Desta feita, **mais importante que a classificação contábil do incentivo em tela, é a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação.**

Nesse passo, inicialmente, fazem-se necessárias algumas considerações a respeito das modalidades de subvenções existentes a fim se buscar a real identidade do benefício fiscal em discussão e o seu adequado tratamento tributário.

Como se sabe, existem duas modalidades de subvenções:

a) subvenção para custeio: são aquelas transferências dos entes governamentais de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de 16 auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas e custos, nas suas operações (PN CST 112/78); e

b) subvenção para investimentos: são aquelas transferências de recursos dos entes governamentais para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliar na aplicação em bens ou direitos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (PN CST 112/78).

Para efeitos de tributação das subvenções pelo IRPJ e CSLL, o RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda-Decreto n°3.000/99) prescreve que a subvenção para custeio deve ser computada na apuração do lucro operacional, e a outra aplicada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não deve ser computada na apuração do lucro real, desde que apresente alguns requisitos, conforme a seguir indicado:

DECRETO Nº 3.000, de 26/03/1999

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> I as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);
>
> II as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);
>
> III as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).
>
> (...)
>
> Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e DecretoLei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):
>
> I registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou II feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.
>
> (...)

Por meio do Parecer Normativo n° 112/1978 a Receita Federal explicitou os requisitos principais para que um incentivo seja caracterizado como subvenção para investimento:

- recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público;

- possuírem destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

- sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado;

- o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; ser registrada contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

Anteriormente, a Lei das Sociedade por Ações (Lei 6.404/76) determinava o registro contábil das subvenções para investimento como reserva de capital. Com o advento das alterações promovidas pelo art.10 da Lei nº11.638/2007, a alínea "d" do § 1º do art. 182 da Lei das S/A, que determinava a classificação das subvenções para investimento como reservas de capital, tal dispositivo foi expressamente revogado. Em razão disso, a Lei nº 11.941, de 2009, estabeleceu, em seu art. 18, outro procedimento na contabilidade com relação às subvenções

para investimento, determinando que deveria ser reconhecida em conta de resultado pelo regime de competência e mantida em reserva de lucros até o limite do lucro líquido do exercício, *in verbis*:

> Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)
>
> I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no
>
> uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;
>
> II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;
>
> III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;
>
> IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.
>
> § 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:
>
> I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;
>
> II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou
>
> III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.
>
> § 2° O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do DecretoLei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1° do art. 15 desta Lei.
>
> § 3° Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

Já com relação a tributação do PIS e da COFINS, o art. 21 da Lei nº 11.941/09 estabelecia a possibilidade de se excluir da base de cálculo do PIS/COFINS, as subvenções para investimento de que tratava o art. 18 do mesmo diploma legal. Eis o texto legal citado:

> Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)
>
> Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, **poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:**
>
> I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e
>
> II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.
>
> (negrito nosso)

Posteriormente, essas regras sobre subvenções para investimentos foram regulamentadas nos termos do art.30 da Lei nº12.973, de 13 de maio de 2014:

> Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art.195A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

DOCUMENTO VALIDADO

> I absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
>
> II aumento do capital social.
>
> § 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.
>
> § 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:
>
> I capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;
>
> II restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou
>
> III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.
>
> § 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

O art. 30 da Lei n° 12.973/2014 passou a ter a seguinte redação, dada pela LC n° 160/2017:

> Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:
>
> I absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
>
> II aumento do capital social.

> § 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.
>
> § 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:
>
> I capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;
>
> II restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.
>
> § 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.
>
> **§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)**
>
> **§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)**
>
> (negrito nosso)

Percebe-se que o §4º estabelece que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no art. 30. Tal dispositivo vedou, portanto, outros requisitos, além daqueles previstos no art. 30, afastando de vez a celeuma quanto a imposição daqueles entendidos pela Receita Federal no Parecer nº112/78 como necessários a caracterização de um incentivo fiscal como subvenção para investimento, a exemplo da necessidade de existência de "sincronismo" entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> na aplicação dos recursos governamentais concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
>
> Ressalte-se que o §5º do mesmo dispositivo legal determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se, portanto, ao presente processo.
>
> Resta analisar, assim, se a empresa cumpriu estritamente aqueles outros requisitos presentes no art.30 da Lei n° 12.973/2014 para caracterizar o referido benefício fiscal como subvenção para investimento, conforme o conteúdo antes transcrito.
>
> Depreende-se do dispositivo em comento que o primeiro requisito legal a ser atendido para que um incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado seja considerado como subvenção para investimento é que ele seja registrado como reserva de lucros. O segundo requisito é que essa reserva de lucros só poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento de capital. Conclui-se que, no caso de não atendimento cumulativo desses requisitos, o benefício fiscal do ICMS não se caracterizará com subvenção para investimento, restando, por via de conseqüência, que seja classificada na modalidade de subvenção para custeio.
>
> Como se percebe nos autos, **a empresa contabilizou os benefícios de ICMS transitando pelo resultado e constituiu reserva de lucros, na modalidade denominada Reserva de Capital - Res. Subv. p/Investimento. Não houve qualquer questionamento no procedimento quanto a utilização diversa de absorção de prejuízos e aumento de capital. Tal procedimento contábil, portanto, está de acordo com o que determina o art.18 da Lei nº 11.941, de 2009 (posteriormente substituído pelo art.30 da Lei nº12.973/2014).**
>
> Dessarte, conclui-se que as subvenções as quais o Contribuinte se beneficiou têm natureza jurídica de subvenção para investimento e por isso não compõem a base de cálculo para o PIS e COFINS, conforme legislação anteriormente transcrita. (grifei) (Processo nº 13971.720616/2015-50; Acórdão nº 3102-002.710; Recorrente Bunge Alimentos S.A.; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 22/08/2024)

Em julgamento de outro processo também da Recorrente Bunge Alimentos S.A. (processo nº 13971.722179/2018-51), no qual a fiscalização havia devolvido à tributação os valores de subvenções decorrentes de benefícios/incentivos fiscais de ICMS, foram, por unanimidade, excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS as receitas de subvenção, consoante se depreende de trecho do acórdão abaixo reproduzido:

> 2.2.3. Como acima, a partir da publicação da Lei Complementar 160/2017 *quase* todas as subvenções de ICMS tornaram-se para investimento; quase porque parte das autorizações concedidas pelos Estados para pagamento reduzido (ou simplesmente não pagamento) de ICMS não poderiam ser juridicamente consideradas isenções, por falta de autorização do CONFAZ para tanto. Visando unificar o tratamento das isenções e reduções de ICMS – e como estímulo extra

aos Estados – a Lei Complementar 160/2017 estendeu o tratamento dado aos benefícios regulares de ICMS aos benefícios irregulares (sem autorização do CONFAZ) "*desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar*":

> Art. 3° O convênio de que trata o art. 1° desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:
>
> I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1° desta Lei Complementar;
>
> II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

2.2.3.1. **A Recorrente traz com seu Recurso Voluntário listagem indicando por Estado, a norma que concedeu o benefício os Decretos com a identificação dos Atos que concederam o benefício fiscal e o número do Certificado de Registro e Depósito no CONFAZ.** Em conferência da planilha foi constatado nas respectivas normas e Certificados o cumprimento dos requisitos descritos no artigo 3° da Lei Complementar 160/2017 (salvo, a Lei 4.859/96 em que há apenas a publicação do Decreto regulamentador, porém sem prejuízo aos fins que se presta). **Desta feita, todas as subvenções concedidas para a Recorrente são de investimento.**

2.2.3.2. Todavia, apenas o fato de se configurarem como subvenções de investimento não implica o afastamento automático da base de cálculo das contribuições. O artigo 30 caput dispõe que as subvenções para investimento não

farão parte do lucro real apenas se registradas em reserva de lucros. Antes, na vigência da Lei 11.941/09 - momento em que registradas a escrituração pela Recorrente – as subvenções deveriam estar registradas em registrados em conta de resultado – e de fato estão em conta de receitas liquidas de vendas e serviços, isto é, de resultado, como constata a fiscalização.

2.2.3.3. Destarte, constatado que as subvenções nomeadas Desenvolve (Lei Estadual da Bahia 7.980/01), Fomentar (Lei Estadual de Goiás 9.489/84), MS-Empreendedor (Lei Complementar Estadual do Mato Grosso do Sul 93/01), PRODEIC (Decreto Estadual do Mato Grosso 7.985/03), PRODEPE (Lei Estadual do Pernambuco 11.675/99) e o incentivo descrito na Lei Estadual do Piauí 4.589/96 **atendem o quanto descrito no artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e foram registradas em conta de resultado de rigor o afastamento destes ingressos da base de cálculo das contribuições** – como já reconheceu este Colegiado por

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> unanimidade, com composição semelhante à atual no Acórdão 3401-006-721 de relatoria do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco: (...) (grifei)
>
> (Processo nº 13971.722179/2018-51; Acórdão nº 3401-009.071; Recorrente Bunge Alimentos S.A.; sessão de 25/05/2021)

Isso posto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para excluir as subvenções de investimento correspondentes aos incentivos fiscais escriturados na conta n° 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

c) Incentivos Fiscais – conta contábil nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS

O Relatório Fiscal conclui que "*a maioria dos benefícios fiscais escriturados na conta nº 3222003 são decorrentes de disposições genéricas dos Regulamentos do ICMS ou outras normas dos Estados subvencionadores. Em nenhum dos benefícios fiscais analisados há menção à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Tampouco existem condições e requisitos a serem cumpridos pelos beneficiários*." Afirma ainda que "*a contribuinte não registrou os valores em comento em reserva de espécie alguma, o que demonstra claramente o descumprimento de exigência constante no art. 30 da Lei n° 12.973, de 2014*".

O acórdão recorrido acatou o entendimento da Autoridade Fiscal, concluindo que os benefícios fiscais em análise não seriam subvenções para investimento, devendo ser mantida a tributação dos valores contestados.

A Recorrente defende que as subvenções em geral, sejam para investimento ou de custeio, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS, por não consistirem de valores recebidos em decorrência de negócios jurídicos praticados pela empresa em favor do pagador, tampouco são produtos advindos de seu patrimônio, mas de valores redutores de custo, na medida em que se trata de benefício utilizado diretamente para reduzir o montante devido a título do próprio gravame estadual na sistemática da não cumulatividade que rege o ICMS.

Sendo assim, as subvenções correntes assemelham-se às recuperações de custos e despesas, não constituindo receitas da pessoa jurídica, mas, sim, mera transferência patrimonial. Por isso é que a jurisprudência, tanto administrativa, como judicial, vem se pronunciando no sentido de afastar a incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins ao analisar hipóteses de subvenções para custeio concedidas sob a forma de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais. Para corroborar suas alegações, traz posicionamentos doutrinários e jurisprudênciais.

A Recorrente discorre ainda sobre a natureza de subvenção para investimentos dos benefícios e a equiparação da subvenção para custeio à subvenção para investimentos pela Lei Complementar nº 160/17 e que a tributação das subvenções representa ofensa ao princípio federativo e à imunidade recíproca.

Em relação à conta contábil nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS, tem-se a seguinte relação de benefícios fiscais e os respectivos fundamentos legais:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Conta contábil nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS – 2016				
Filial	Incentivo Fiscal	UF	Nº SAP	Total anual (R$)
Moinho Vera Cruz	Crédito Presumido Art. 75, XXVI da Parte Geral do Decreto 43.080/02 (RICMS/MG)	MG	2543	23.751.497
C. Grande Atacadista	Decreto nº 10.098/2000	MS	2216	139.834
Gaspar	Código do Benefício 410 - TTD nº 135000000005856	SC	2206	33.581.386
Luziânia Fábrica	CREDITO OUTORGADO - Termo de Acordo 1186/2003 - Anexo IX, art. 11, inciso XXXI-- RICMS/GO Decreto 4.852/1997	GO	2223	30.281.042
CD Luziânia	Anexo IX, art. 11, III do RICMS/GO Decreto 4.852/1997	GO	2422	225.268
Rio Grande - II	*Base legal não indicada pela contribuinte*	RS	2377	1.917
Ponta Grossa	CREDITO PRESUMIDO - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VII, itens 21 a 24, e 35 - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VI, item 52	PR	2450	18.934.958
Moinho D. Caxias	Credito Presumido - DECRETO 38938/2006	RJ	2542	-836.779
Moinho RJ	Credito Presumido - DECRETO 38938/2006	RJ	2465	2.362
CD Embu das Artes	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2549	804.189
Santos Moinho	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2549	7.969.847
Tatuí Moinho	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2477	1.708.032
Ribeirão Preto	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2415	713.814
Araçatuba	CREDITO OUTORGADO DECRETO 51598/07 - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2529	11.401.899
CD Santos	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2550	99.000
Suape	Decreto nº 23.540/2001 e alterações	PE	2385	2.881.608
			Total Geral	131.659.882

Da planilha acima, depreende-se que uma grande parte desses benefícios fiscais se referem à **crédito presumido de ICMS**, em relação aos quais entendo que assiste razão à Recorrente.

Independentemente da natureza da subvenção, é importante ponderar que, na sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS, é preciso verificar se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, enquanto critério que define a hipótese de incidência das referidas contribuições.

Como será demonstrado, tanto o Supremo Tribunal Federal como o Superior Tribunal de Justiça vêm consolidando o entendimento pela exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Neste sentido, cita-se o julgamento, pelo STJ, do REsp nº 1.825.503/SC (2019/0198856-0), conforme ementa:

> RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. **CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.**
>
> 1. A jurisprudência consolidada em ambas as Turmas especializadas em direito público deste Tribunal é firme no sentido de que os valores provenientes do

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/11/10; REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14/2/12; AgRg no REsp 1.318.196/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2012; AgRg no REsp 1.214.684/PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 1.8.2012; AgRg no REsp 1159562/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; AgRg no REsp 1165316/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/11/2011; AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/05/2011; REsp 1025833/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp 1.282.211/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 19.6.2012.
>
> 2. Mais recentemente, a posição foi reafirmada em novos fundamentos por esta Corte ao estabelecer que, considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) **este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014**, **ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar *ex lege* a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições.** Precedente: REsp. n. 1.605.245-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25 de junho de 2019.
>
> 3. Recurso especial não provido. (grifei)

No r. voto condutor da decisão acima, o Eminente Ministro Relator Mauro Campbell Marques fundamentou no sentido de que "*os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações de exportação, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.*"

Ademais, a inclusão do crédito presumido do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS implica em neutralizar um benefício concedido pelo Estado-membro, resultando em ofensa à autonomia dos entes federativos no que diz respeito à sua

competência tributária, nos termos em que se posicionou a Eminente Ministra Regina Helena Costa em seu r. voto-vista por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência em RESP nº 1.517.492 – PR (2015/0041673-7), no qual concluiu por afastar a exigência de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS concedidos pelo estado do Paraná aos contribuintes:

> TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> (...)
>
> VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.
>
> IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.
>
> X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).
>
> XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

DOCUMENTO VALIDADO

> XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.
>
> XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.
>
> XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.
>
> XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que **afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.**
>
> XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Em seu r. voto-vista a Eminente Ministra afirma que "*os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais, quer ainda, à vista de fundamento não menos importante, por malferir o princípio federativo.*"

Importante destacar que a matéria em debate é objeto do Tema 843 da Repercussão Geral (RE 835818), do Supremo Tribunal Federal:

> **TEMA 843** - Possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

O julgamento do RE 835818 teve início em março/2021, em plenário virtual do STF. O Eminente Ministro Relator Marco Aurélio votou pela exclusão dos créditos presumidos de ICMS

DOCUMENTO VALIDADO

da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, por não configurarem receita do contribuinte e foi acompanhado pelos Ministros Rosa Weber, Edson Fachin, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Luís Roberto Barroso, formando, a princípio, maior em favor da referida exclusão. Divergiram Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Nunes Marques e Luiz Fux, que defendem a inclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Com relação à matéria em análise, oportuno salientar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou no mesmo sentido deste voto, conforme ementa abaixo reproduzida:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Período de apuração: 31/07/2004 a 30/09/2004
>
> PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.
>
> Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na "operação de venda", atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.
>
> PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.
>
> Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.
>
> Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se de um incentivo fiscal.
>
> (Processo nº 11686.00350/2008-96; Acórdão nº 9303-009.485; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 18/09/2021)

No Recurso Voluntário, a Recorrente assim esclarece:

- Estado de Minas Gerais: o benefício fiscal se refere a crédito presumido de ICMS;

- Estado do Mato Grosso do Sul: o incentivo usufruído pela Recorrente se traduz na redução da base de cálculo;

- Estado de Goiás: o benefício fiscal se refere a crédito presumido de ICMS;

DOCUMENTO VALIDADO

- Estado de São Paulo: diferimento e crédito presumido de ICMS, a depender do produto, concedidos por meio dos Decretos n. 51598, de 23.2.2007 e n. 52585, de 28.12.2007;

- Estado de Pernambuco: o benefício fiscal se refere a crédito presumido de ICMS;

- Estado de Santa Catarina: não especifica a natureza do benefício fiscal.

Para os demais benefícios fiscais, tais como o diferimento e a redução da base de cálculo, não se aplica o mesmo entendimento defendido no presente voto, devendo ser aplicado o posicionamento firmado pelo STJ no julgamento do Tema Repetitivo 1182 (inobstante se refira a IRPJ e CSLL), no sentido que, para tais benefícios, devem ser atendidos os requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014, não se lhes aplicando, por analogia, o entendimento firmado no EREsp 1.517.492, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Isso posto, em relação à conta contábil 3222003 – INCENTIVOS ICMS, voto no sentido de excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS exclusivamente os benefícios fiscais correspondentes a créditos presumidos de ICMS.

Receitas de venda de pré-misturas para pães

a) Delimitação da controvérsia e competência desta Câmara e Turma Ordinária

Dentre os inúmeros tópicos objeto do presente processo administrativo, a fiscalização entendeu pela exigência da Contribuição para o PIS e da COFINS sobre receitas decorrentes da venda de pré-misturas destinadas à fabricação de pães, sob o fundamento de que as mercadorias não se enquadrariam no benefício da alíquota zero previsto no art. 1º, XVI, da Lei nº 10.925/2004, o que foi mantido pelo acórdão recorrido.

A Autoridade fiscal entendeu que as pré-misturas para pães extrapolariam a composição indicada na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 433/2008 — posteriormente convertida na Lei nº 11.787/2008 —, segundo a qual o pão comum seria aquele "obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar".

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 433/2008 dispõe que o intuito da norma seria preservar o preço do pão comum, entendido como "produto alimentício obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar", com um propósito finalístico, qual seja, garantir a redução do custo do pão comum para a alimentação do brasileiro e não meramente classificatório.

No caso concreto, a meu ver, não há divergência quanto à posição tarifária declarada (NCM 1901.20.00) mas a análise acerca da finalidade legal para fruição da alíquota zero e a interpretação teleológica da norma tributária.

Neste cenário, entendo que a controvérsia posta não versa sobre classificação fiscal, que surge de maneira apenas incidental, mas sim sobre a interpretação e o alcance do benefício

DOCUMENTO VALIDADO

de alíquota zero concedido pela legislação tributária. Portanto, a questão é eminentemente tributária, de aplicação da norma de isenção (ou equiparada), e não aduaneira, não se tratando de matéria atribuída, de forma preferencial, à 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, nos termos da Portaria CARF/MF nº 627/2024, que conferiu especialização para matérias relacionadas à importação e exportação, classificação tarifária e regimes aduaneiros.

No meu convencimento, a definição da alíquota zero para pré-misturas próprias à fabricação de pão comum exige o exame da finalidade do produto e da interpretação da norma legal, não demandando a reclassificação da mercadoria na TIPI ou na NCM, como será à frente abordado, razão pela qual entendo que a 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento é competente para o julgamento do feito, que aprecia matérias relativas à interpretação de benefícios fiscais e alíquotas da Contribuição para o PIS e da COFINS, nos termos do Regimento Interno do CARF.

b) Alíquota zero e as pré-misturas para pães

O art. 1º, XVI, da Lei nº 10.925, de 2004, incluído pela Lei nº 11.787, de 2008, reduziu a zero as alíquotas das contribuições na receita bruta de venda no mercado interno de "*pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi*".

Em apertada síntese, a Autoridade Fiscal entendeu que o pão comum deve ser composto unicamente de farinha de cereais, fermento e sal, sendo que a adição de qualquer outro ingrediente descaracteriza a classificação como pão comum, não sendo aplicável a alíquota zero.

A Recorrente defende que a composição das pré-misturas de pão doce e pão de forma, de *hot-dog* e de hambúrguer também podem ser utilizadas para produzir o pão comum, na medida em que os ingredientes que não a farinha de cereais, fermento e sal são ingredientes adicionados para facilitar a manipulação da massa, a acelerar a sua fermentação, a melhorar as características ou a apresentação dos produtos e a prolongar a duração da sua conservação.

O acórdão recorrido, analisando o propósito finalístico da tributação com alíquota zero da Contribuição para o PIS e da COFINS para a receita oriunda da venda de pré-misturas para a fabricação de pão comum, qual seja, garantir a redução do custo do pão comum para a alimentação do brasileiro, assim se posicionou:

> Pois bem, a receita oriunda da venda de pré-misturas para a fabricação de pão comum passou a ser tributada com alíquota zero, para fins de apuração do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do inciso XVI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, incluído pela Lei nº 11.787, de 2008, *in verbis*:
>
> > 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:
> >
> > (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi.

Transcrevo parte da NCM:

1901.20.00	Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos,da posição 19.05
	Ex 01 – Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum

Quanto ao enquadramento no Ex 01 da TIPI, referente ao código NCM 1905.90.90, **se faz necessário compreender a abrangência da designação "Pão do tipo comum"** utilizada pelo legislador pátrio na criação deste Ex. **Para isso recorre-se à Exposição de Motivos EMI nº 00074/2008 – MF/MT, de 16 de maio de 2008,** que acompanhou a Medida Provisória nº 433, de 27 de maio de 2008, convertida na Lei nº 11.787, de 2008, onde consta, em seu parágrafo 2°, a seguinte definição:

> (...) Entende-se por "pão comum" o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar. (grifei)

Desta forma, considerando que **o Ex 01 da TIPI foi criado para possibilitar a concessão do benefício fiscal para o pão comum** (instituído originalmente pela MP 433, de mesma data do Decreto n° 6.465, de 2008, decreto este responsável pela criação do referido Ex), **a qualificação do produto alimentício como tal, presente na Exposição de Motivos da MP n° 433, de 2008, se torna de total relevância**; **afinal foi para isso que o destaque Ex 01 foi instituído e, portanto, deve ser considerado nos estritos termos da legislação que ensejou a sua criação.**

Vale ressaltar que as NESH da posição 19.05 ao definirem o pão comum como o que, frequentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal esclarecem o alcance da referida posição e não apresentam conflito em relação à legislação interna. A intenção do legislador pátrio, exposta na EMI nº 00074, de 2008 – MF/MT, foi restringir o benefício a um de produtos dentre os classificados no código 1905.90.90.

Não bastasse isso, no caso em concreto, conforme demonstrado pela própria fiscalizada, demonstrativo abaixo colacionado, as pré-misturas para pão doce, *hot dog* e hambúrguer não são compostas apenas por farinha de trigo, fermento biológico, água e sal e/ou açúcar tal como determina a norma legal. Da análise das informações constante do aludido demonstrativo, verifica-se que as pré-misturas para pão doce, *hot dog* e hambúrguer tem composição semelhantes à pré-mistura para o pão de forma. O qual, conforme dito no início deste item deve ser classificado na NCM 1905.90.10.

DOCUMENTO VALIDADO

Pré Mistura Pré-Mescla Pão Francês - 25kg	Pré Mistura Pré-Mescla Pão Doce - 25kg	Pré Mistura Pré-Mescla Pão de Forma, Hambúrguer e Hot Dog - 25kg
Ingredientes: farinha de trigo enriquecida com ferro, ácido fólico, sal, açúcar, estabilizantes: ésteres de ácido diacetil tartárico e mono e diglicerídeos de ácidos graxos e estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, e melhoradores de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida. CONTÉM GLÚTEN.	Ingredientes: farinha de trigo enriquecida com ferro, ácido fólico, sal, açúcar, emulsificantes: mono e diglicerídeos de ácidos graxos e estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, melhorador de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida e conservante: propionato de cálcio. CONTÉM GLÚTEN.	Ingredientes: farinha de trigo enriquecida com ferro, ácido fólico, sal, açúcar, emulsificantes: mono e diglicerídeos de ácidos graxos e estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, melhorador de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida e conservante: propionato de cálcio. CONTÉM GLÚTEN.

(grifei)

No caso concreto, a meu ver, a discussão não gira ao redor de divergência quanto à posição tarifária declarada. A discussão limita-se a saber se o produto atende à finalidade legal para fruição da alíquota zero. Logo, a análise do presente envolve a interpretação teleológica da norma tributária, como se passa a apreciar.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 4 de dezembro de 2024, define que "pão comum", constante do art. 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, é o pão de formato cilíndrico e alongado, com miolo branco creme e macio, e casca dourada e crocante:

> O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o art. 350, caput, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o disposto no Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022, e no art. 1º, caput, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, declara:
>
> Art. 1º Este Ato Declaratório Interpretativo dispõe sobre a expressão "Pão do tipo comum", constante dos "Ex 01" dos códigos 1901.20.10, 1901.20.90 e 1905.90.90 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022, e "Pão comum", constante do art. 1º, caput, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.
>
> Art. 2º **Para fins de enquadramento de produtos de panificação** nos "Ex 01" da Tipi e n**o art. 1º, caput, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, entende-se por "pão comum" ou "pão do tipo comum" o pão de formato cilíndrico e alongado, com miolo branco creme e macio, e casca dourada e crocante,** normalmente elaborado a partir da mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, fermento biológico, água, sal, açúcar, aditivos alimentares e produtos de fortificação de farinhas, **comumente denominado pão francês.**
>
> Art. 3º Publique-se no Diário Oficial da União.
>
> ROBINSON SAKIYAMA BARREIRINHAS

DOCUMENTO VALIDADO

Original

No julgamento do REsp nº 2.138.206/RS, interposto por uma empresa de panificação do Rio Grande do Sul contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), o STJ, **aplicando a interpretação teleológica da norma tributária e o seu propósito finalístico**, assim decidiu:

> **EMENTA**
>
> DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. **PIS/COFINS. ALÍQUOTA ZERO. PÃO COMUM. DEFINIÇÃO. FABRICAÇÃO APENAS A PARTIR DA MISTURA OU PRÉ-MISTURA DE FARINHA DE TRIGO. COMUMENTE DENOMINADO PÃO FRANCÊS.** PÃO ELABORADO A PARTIR DA FARINHA DE CEREAIS DIVERSOS. NÃO ABRANGÊNCIA. RECURSO DESPROVIDO.
>
> I. CASO EM EXAME
>
> 1. Recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que manteve sentença denegatória de mandado de segurança impetrado por empresa de panificação, visando à aplicação da alíquota zero de PIS/COFINS sobre receitas provenientes de pães fabricados com farinha de cereais diversos do trigo.
>
> 2. Na sentença e no acórdão recorrido, reconheceu-se que o benefício fiscal de alíquota zero de PIS/COFINS, previsto no art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925/2004, aplica-se ao pão comum fabricado apenas a partir da farinha de trigo, a excluir o pão proveniente de farinha de outros cereais, conforme definição constante da exposição de motivos da MP n. 433/2008.
>
> II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO
>
> 3. A questão em discussão consiste em saber se o benefício fiscal de alíquota zero de PIS /COFINS sobre receitas provenientes da fabricação de pão comum, previsto no art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925/2004, abrange pães fabricados a partir de farinha de cereais diversos do trigo.
>
> III. RAZÕES DE DECIDIR
>
> 4. O Tribunal de origem não incorreu em negativa de prestação jurisdicional, tendo enfrentado de forma clara e fundamentada as questões suscitadas pela recorrente.
>
> 5. **A interpretação literal do benefício fiscal de alíquota zero, nos termos dos arts. 150, § 6º, da CF e 111, I e II, do CTN, não impede a utilização dos métodos clássicos de interpretação legal para se perquirir a exata compreensão e alcance da lei, sobretudo a conformidade com o texto constitucional.**
>
> 6. **A exposição de motivos da Medida Provisória n. 433/2008, convertida na Lei n. 11.787/2008, esclarece que o benefício fiscal do art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925/2004 foi instituído para <u>mitigar os impactos da alta mundial do preço do trigo, garantindo o consumo, pela população brasileira de baixa renda, do pão comum fabricado de farinha de trigo que integra a cesta básica</u>**.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 7. O Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2024 define o "pão comum" como aquele elaborado a partir mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, fermento biológico, água, sal, açúcar e aditivos alimentares, costumeiramente denominado pão francês.
>
> 8. A definição de "pão comum" constante das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH), que inclui pães fabricados com farinha de cereais (em geral), **não se aplica ao caso, pois encontra-se em descompasso com o ordenamento jurídico pátrio, extrapolando a finalidade da lei que visa à desoneração tributária de produtos provenientes do trigo que compõem a cesta básica, mormente o pão comum de trigo.**
>
> 9. **O pão comum, para fins de incidência da alíquota zero de PIS/COFINS disposta no art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925/2004, é considerado apenas o fabricado a partir da mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, comumente designado pão francês,** não abrangendo os fabricados de farinha de outros cereais.
>
> IV. DISPOSITIVO E TESE
>
> 10. Recurso especial desprovido.
>
> *Tese de julgamento:*
>
> O benefício fiscal de alíquota zero de PIS/COFINS, previsto no art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925 /2004, aplica-se ao pão comum fabricado apenas a partir da mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, comumente denominado pão francês, a excluir os pães elaborados à base de farinha de outros cereais. (grifei)
>
> (STJ, REsp 2.138.206/RS, Relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, Segunda Turma, unanimidade, julgado em 11/11/2005).

Oportuno transcrever os seguintes trechos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio Bellizze:

> **2. Definição de pão comum para fins de incidência da alíquota zero de PIS /COFINS**
>
> O art. 1º, inciso XVI, da Lei n. 10.925/2004 – incluído pela Lei n. 11.787/2008, objeto de conversão da MP n. 433/2008 –, que reduziu a 0 (zero) as alíquotas de PIS e de COFINS sobre a receita oriunda da fabricação de pão comum, 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:
> >
> > [...]
> >
> > XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi.

A alíquota zero, bem como a outorga de isenção tributária, é espécie do gênero benefício fiscal, consistindo ao final – em ambos os casos, a par das distinções existentes – na dispensa da obrigação principal de pagamento do tributo.

Embora o CTN estabeleça, em seu art. 111, incisos I e II, que apenas alguns benefícios fiscais (a exemplo da anistia e da isenção) devam ser objeto de interpretação literal (tal como defende a recorrente), e não restritiva, como assentado no acórdão recorrido, o mesmo regramento deve ser estendido às demais benesses tributárias, mediante uma interpretação conforme a Constituição Federal, que impõe a edição de lei específica, federal, estadual ou municipal, para a concessão de "qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições" (art. 150, § 6º).

Contudo, a interpretação literal constante do art. 111 do CTN "não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas" (REsp n. 192.531/RS, relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 17/2/2005, DJ de 16/5/2005) .

Dentro dessa acepção, detalhou-se, na exposição de motivos da supracitada MP n. 433/2008, que a alteração legislativa por esta promovida, e corroborada pela Lei de conversão n. 11.787/2008, provém "*do quadro de abastecimento do trigo no mercado mundial em 2008, fazendo-se necessário, para atenuar os impactos do aumento do custo do trigo sobre o preço de item relevante na composição da cesta básica da população brasileira de menor renda, a desoneração temporária do trigo, da farinha de trigo, da pré-mistura e do pão comum, mediante atribuição de alíquota zero das contribuições, de maneira que seus efeitos se façam sentir de imediato, mitigando os efeitos de um cenário externo adverso em termos de elevação de preços*".

Assentou-se, ainda, que "*a proposta objetiva reduzir o impacto no preço do pão comum dos custos relativos a insumos e transporte*", entendendo-se por pão comum "*o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar*". **Buscou-se, com essa medida, garantir que não faltasse "*o pão de trigo na mesa do brasileiro, item indispensável a sua dieta*".**

Diante dessa excepcionalidade econômica, limitou-se a eficácia temporal da alíquota zero ao tempo necessário para o restabelecimento da normalidade, sendo estipulado como termo final o dia 30 de junho de 2009, conforme o texto final aprovado da Lei n. 11.787/2008 (resultado da conversão da MP n. 433/2008), que incluiu o art. 1º, § 1º, à Lei n. 10.925/2004.

Esse termo final de vigência do benefício fiscal foi objeto de sucessivas prorrogações até a edição da MP n. 609/2013, convertida na Lei n. 12.839/2013,

DOCUMENTO VALIDADO

quando foi revogado o referido § 1º, passando a vigorar por período indeterminado.

Na exposição de motivos da MP n. 609/2013, não mais se atrelou a manutenção da benesse tributária à crise mundial de abastecimento do trigo. Todavia, **manteve-se o propósito originário de desoneração tributária dos alimentos da cesta básica, para atenuar a alta de preços provocada pela inflação, a coincidirem as finalidades legislativas – originária e atual – de manter o consumo, no que concerne ao caso, do pão comum que compõe a cesta básica, por toda a população brasileira, notadamente a parcela mais vulnerável.**

Oportuno transcrever os excertos subsecutivos dessa exposição de motivos:

> Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência projeto de Medida Provisória que reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS /PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda nº mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica.
>
> 2. São notórias a representatividade e importância social para toda a população brasileira dos produtos que compõem a cesta básica, notadamente para a parcela mais vulnerável economicamente.
>
> 3. Daí a constante preocupação do Governo Federal com a produção nacional, com os sistemas de distribuição da produção, e, evidentemente, com o nível e com a variação de preços dos referidos produtos.
>
> 4. Dentre as muitas medidas de fomento à produção e à comercialização a preços módicos de produtos integrantes da cesta básica, e considerando, entre as medidas tributárias, apenas as relativas à Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, podem ser citadas, exemplificativamente, as várias desonerações completas destas contribuições instituídas por meio do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, e os microrregimes tributários instituídos por meio da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, e da Lei nº 12.599, de 23 de março de 2012.
>
> 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. (sem grifo no original)

DOCUMENTO VALIDADO

> Apesar de a exposição de motivos de uma lei – no caso, medida provisória – não ter a força vinculante desta, porque não votada nem aprovada pelo Poder Legislativo, **constitui relevante elemento de interpretação histórico e teleológico, por revelar o contexto e finalidade para a qual a lei foi criada**.
>
> (...)
>
> Nessa medida, sobreveio, recentemente, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n. 5, de 4 de dezembro de 2024, detalhando o alcance do dispositivo legal controvertido, no sentido de que, "para fins de enquadramento de produtos de panificação nos "Ex 01" da Tipi e no art. 1º, caput, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, entende-se por 'pão comum' ou 'pão do tipo comum' o pão de formato cilíndrico e alongado, com miolo branco creme e macio, e casca dourada e crocante, normalmente elaborado a partir da mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, fermento biológico, água, sal, açúcar, aditivos alimentares e produtos de fortificação de farinhas, comumente denominado pão francês" (art. 2º).
>
> Além da autorização legal dada ao Poder Executivo para regulamentar a matéria (art. 1º, § 2º, da Lei n. 10.925/2004), a natureza infralegal desse ato, não seria impeditivo à sua utilização para se perquirir **a real compreensão e alcance da lei tributária**, pois se trata de uma norma complementar consistente em ato normativo expedido pela autoridade administrativa, a integrar o conceito de legislação tributária estabelecido no art. 96, c/c o art. 100, I, ambos do CTN.
>
> Dentro dessa acepção, "*quando não ofendem a reserva legal absoluta ou relativa, nem contrariam o conteúdo das leis, os atos normativos infralegais têm tanta eficácia normativa quanto as normas superiores, vinculando a Administração e os contribuintes*" (PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 16ª ed. – São Paulo: Saraiva Jur, 2025, p. 216). (grifei)

Dessa forma, aplicando a interpretação teleológica da norma tributária e o seu propósito finalístico e, com base na fundamentação acima exposta, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Receitas de venda de milho em grão

No tocante a este tópico, por estar em conformidade com o convencimento desta Conselheira Relatora, adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho do voto proferido pelo Conselheiro Relator Rodrigo Lorenzon Yunam Gassibe (Acórdão nº 3301-013.987), nos autos do processo nº 13971.721329/2018-18, também da Recorrente Bunge Alimentos S.A., no qual se discute a mesma temática e que foi, inclusive, objeto de pedido da Recorrente para reunião e julgamento em conjunto com o processo sob julgamento:

> **4. Das receitas de venda de milho em grão**
>
> A questão tratada neste tópico se refere ao afastamento da suspensão da incidência das contribuições sobre a venda de milho em grão.

DOCUMENTO VALIDADO

Em resposta à intimação, a recorrente informou que, em alguns casos, os clientes eram produtores rurais pessoas físicas, e que por isso a suspensão estaria amparada na alínea "c" do inciso I do art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, justificativa esta aceita pela fiscalização.

Já em relação aos adquirentes RISA S/A e COOATOL COM DE INSUMOS AGROPECUARIO, a recorrente informou que a aplicação da citada suspensão estaria embasada no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Referida lei foi regulamentada pela IN SRF nº 660, de 2006. Nesse sentido, reproduzo os art. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004:

> Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013 (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013 (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)
>
> § 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:
>
> I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)
>
> II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e
>
> III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013 (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)
>
> I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> § 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> § 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Em virtude da autorização legal, assim dispôs a IN SRF nº 660/2006:

> Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:
>
> I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:
>
> a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;
>
> a) 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)
>
> b) 12.01 e 18.01;
>
> II - de leite in natura;
>
> III - de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e IV - de produtos

DOCUMENTO VALIDADO

agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

prevalecerá o regime de suspensão, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo.

Art. 4º **Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente**:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

~~§ 1º Para os efeitos deste artigo as pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º deverão exigir, e as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer~~: (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

~~I - a Declaração do Anexo I, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real;~~ ou (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

~~II - a Declaração do Anexo II, nos demais casos.~~ (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

~~§ 2º Aplica-se o disposto no § 1º mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerça atividade agroindustrial.~~ (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

§ 3º **É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda.** (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I - **destinados à alimentação humana ou animal**, classificados na NCM:

a) no capítulo 2, exceto os códigos 02.01, 02.02, 02.03, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

b) no capítulo 4;

c) nos códigos 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99;

DOCUMENTO VALIDADO

d) nos capítulos 8 a 12, e 15, exceto os códigos 0901.1 e 1502.00.1; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)

e) nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09 e 2209.00.00; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)

f) no capítulo 23, exceto as preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)

g) no capítulo 3, exceto os produtos vivos deste capítulo; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

h) no capítulo 16; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

II - classificados no código 22.04, da NCM.

§ 1º O direito ao desconto de créditos presumidos na forma do caput aplica-se, também, à sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial.

§ 2º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do caput do art. 3º a utilização de créditos presumidos na forma deste artigo.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo também em relação às mercadorias relacionadas no caput quando, produzidas pela própria pessoa jurídica ou sociedade cooperativa, forem por ela utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias.

~~§ 4º O disposto no inciso I do caput não se aplica aos produtos 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 NCM, no que for contrário ao disposto nos arts. 54 a 56 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010~~. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011) (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1346, de 16 de abril de 2013)

Art. 6º Para os efeitos desta Instrução Normativa, **entende-se por atividade agroindustrial:**

I - **a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º**, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e

II - o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.
>
> ~~Parágrafo único. A operação de separação da polpa seca do grão de café, realizada pelo produtor rural, pessoa física ou jurídica, não descaracteriza o exercício cumulativo a que se refere o inciso II do caput~~. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009) (destaquei)

Portanto, a suspensão é permitida apenas quando o adquirente: (i) é tributado pelo lucro real; (ii) exerce a atividade agroindustrial e (iii) utiliza o milho para a produção de produto destinado à alimentação humana ou animal.

Reproduzo as constatações da autoridade fiscal:

> "Tais condições não foram comprovadas para os adquirentes RISA S/A e COOATOL COM DE INSUMOS AGROPECUARIO.
>
> Em relação à adquirente RISA S/A, consulta ao comprovante de inscrição no CNPJ indica que a principal atividade econômica por ela exercida é o cultivo de soja. Consultados os comprovantes de inscrição de todos os estabelecimentos da RISA S/A, verificou-se que nenhum deles exerce atividade agroindustrial tal como definida no art. 6º da IN SRF 660/06. Para a caracterização do exercício da atividade agroindustrial, é necessária a produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal, o que não se verificou em relação aos adquirentes ora analisados. (...)
>
> Em relação ao adquirente COOATOL, consulta às NF-e emitidas por este adquirente no ano de 2016, considerados todos os seus estabelecimentos, revelou que não houve a venda de produtos destinados à alimentação humana ou animal que tenham sido produzidos a partir do milho adquirido da BUNGE, o que demonstra o descumprimento da condição prevista no inciso III do art. 4º da IN SRF nº 660/06.
>
> As saídas de rações e produtos relacionados ao milho promovidas pela COOATOL em 2016, agrupadas por mercadoria e CFOP, encontram-se listadas no Anexo 6 a este Relatório, no qual se verifica que as todas as vendas de rações ocorreram no CFOP 5102 (VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS). Ou seja, a COOATOL não produziu rações a partir do milho adquirido da BUNGE. Apenas revendeu produtos adquiridos de terceiros. O Anexo 6 também revela que a COOATOL revendeu o milho adquirido da BUNGE (milho a granel vendido no CFOP 5102). Desta forma, verifica-se que a adquirente somente utilizou o milho adquirido da BUNGE para revenda, operação na qual é vedada a suspensão, conforme § 3º do art. 4º da IN SRF nº 660/06.
>
> Neste ponto, importante frisar que não cabe a atribuição de responsabilidade à adquirente, visto que a IN SRF 660/06, diferentemente da IN RFB nº 1.157/2011, não prevê essa possiblidade. Assim, deveria a

DOCUMENTO VALIDADO

> contribuinte ter se assegurado, antes de efetuar a venda com suspensão, de que a adquirente iria utilizar o milho para a produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal listados no art. 5º da IN 660/06." (destaques no original)

A recorrente, em sua defesa, sustenta que apresentou à fiscalização as declarações fornecidas pelas empresas RISA e COOATOL, sob a crença de que se trata de prova de que a recorrente se certificou, junto às pessoas jurídicas, que, além de apurarem o imposto de renda pelo lucro real, são agroindustriais e utilizariam o milho em grão adquirido para produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

Além disso, afirma que não seria possível se concluir, apenas da análise das atividades constantes do cartão do CNPJ da RISA, que ela não tenha exercido, em algum momento da sua história, a fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

Quanto à COOATOL, sustenta a defesa que a descaracterização pela fiscalização decorre de presunção e aventa a hipótese de que a adquirente poderia ter utilizado o milho em grãos para fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, que não foram posteriormente vendidos, mas utilizados internamente.

Entendo que não é possível a aplicação do instituto da dúvida razoável, emprestado do direito penal, para anular o procedimento fiscal, por conta dos cenários traçados pela defesa. O que houve foi o não cumprimento de requisito subjetivo, tendo em vista que a RISA não exerce atividade agroindustrial, conforme exige o art. 4º, II, da IN SRF nº 660, de 2006, e objetivo, dado que a COOATOL não utilizou o bem adquirido junto à recorrente como insumo na fabricação de ração, mas, sim, apenas revendeu o milho, operação para a qual é vedada a suspensão, nos termos do art. 4º, § 3º, da IN SRF nº 660, de 2006.

Ademais, como se trata de Pedido de Ressarcimento de Crédito, entendo que o ônus recai na recorrente em relação à sua escrita contábil e fiscal, do que se houvesse prova de que a RISA exerceu atividade ou a COOATOL fabricasse os produtos com os insumos adquiridos, de modo a amparar a suspensão das contribuições nestas operações, tal prova deveria ser apresentada, já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos.

Por fim, no que diz respeito à GRANJA CASCAVEL, a fiscalização informa que, em consulta ao comprovante de inscrição no CNPJ, a atividade principal é a produção de ovos, produto não contemplado pela Lei nº 12.350, de 2010.

A recorrente, em resposta ao procedimento fiscal, alegou que a eventual destinação diversa do produto atrairia para o adquirente a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições suspensas, tendo em vista o disposto no § 2º do art. 4º da IN RFB nº 1.157, de 2011, que regulamentou a suspensão instituída pelo art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010.

DOCUMENTO VALIDADO

Nesta seara, a fiscalização constatou que a suspensão das contribuições nas vendas para a GRANJA CASCAVEL ora se deu pelo art. 9º da Lei 10.925, de 2004, c/c o art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, e ora exclusivamente no art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010. Cabe a reprodução do citado dispositivo:

> Art. 54. **Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de**:
>
> I – 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), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos: (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)
>
> a) **para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;**
>
> b) **para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM**; e
>
> c) para pessoas físicas;
>
> 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, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;
>
> Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:
>
> I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;
>
> II – **aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**. (destaquei)

As posições das alíneas “a” e “b” do inciso I acima podem ser observadas na seguinte tabela:

01.03	**Animais vivos da espécie suína.**
01.05	**Galos, galinhas, patos, gansos, perus, peruas e galinhas-d'angola (pintadas), das espécies domésticas, vivos.**
02.03	**Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas.**
02.06	**Miudezas comestíveis de animais das espécies bovina, suína, ovina, caprina, cavalar, asinina e muar, frescas, refrigeradas ou congeladas.**
0206.30.00	- Da espécie suína, frescas ou refrigeradas
0206.4	- Da espécie suína, congeladas:
02.07	**Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.**
02.10	**Carnes e miudezas, comestíveis, salgadas ou em salmoura, secas ou defumadas; farinhas e pós, comestíveis, de carnes ou de miudezas.**
0210.1	- Carnes da espécie suína:
23.09	**Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais.**
2309.10.00	- Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho
2309.90	- Outras

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Por força do inciso II do parágrafo único do art. 54, acima transcrito, a RFB editou a IN RFB nº 1.157, de 2011, que trazia em seu art. 4º o seguinte:

> Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, **a suspensão** disciplinada nos arts. 2º e 3º é **obrigatória nas vendas efetuadas**:
>
> I - **às seguintes pessoas**, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º:
>
> a) **pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;**
>
> b) **pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM**; e
>
> c) pessoas físicas;
>
> II - a pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, no caso dos produtos referidos no inciso III do art. 2º;
>
> III - a pessoas jurídicas, no caso dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º.
>
> § 1º No caso dos incisos I e II, é vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda, sem prejuízo da aplicação, neste caso, do disposto na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, na Lei nº 10.833, de 2003, e do restante da legislação pertinente, inclusive no que se refere a direito de creditamento.
>
> § 2º **As pessoas de que trata o inciso I do caput serão responsáveis pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não recolhidas em razão da suspensão do pagamento de que trata o caput em relação à parcela das aquisições beneficiadas com a citada suspensão utilizada na elaboração de produtos diversos daqueles discriminados nas alíneas do inciso I do caput**.

Neste tema, somente há transferência de responsabilidade para o adquirente, quando este é produtor (a) de carne suína, de aves, ou (b) de rações utilizadas na alimentação de suínos e aves, (§ 2º) quando da utilização diversa da produção desses produtos.

Ademais, sustenta a defesa que "*se a GRANJA CASCAVEL tem como atividade principal a venda de ovos, é certo que ela necessita de ração para as galinhas que, por sua vez, fornecem os ovos posteriormente comercializados*". Ora, não é isso que tanto o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, quanto o art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, buscam alcançar. A suspensão das contribuições, por óbvio, se aplica na venda para produção das mercadorias que serão comercializadas sob as classificações dos NCMs listados nos dispositivos; não cabendo às destinadas ao consumo interno, como busca amparo a recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

> Outrossim, a GRANJA CASCAVEL apurou lucro presumido para o ano de 2016, o que configura descumprimento da condição prevista no art. 9º, § 1º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, e do inciso I do art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006. E como o art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, em linhas gerais, estabelece a suspensão nas vendas de insumos de origem vegetal para produtores de carne suína e de aves, bem como para produtores de ração para suínos e aves, deste modo, não se faz possível a venda, para esta adquirente, com suspensão das contribuições.
>
> Nega-se provimento neste particular.

Receitas de venda de produtos classificados na posição 23.06 da NCM

Da mesma forma que no tópico anterior, por estar em conformidade com o convencimento desta Conselheira Relatora, adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho do voto proferido pelo Conselheiro Relator Rodrigo Lorenzon Yunam Gassibe (Acórdão nº 3301-013.987), nos autos do processo nº 13971.721329/2018-18, também da Recorrente Bunge Alimentos S.A., no qual se discute a mesma temática e que foi, inclusive, objeto de pedido da Recorrente para reunião e julgamento em conjunto com o processo sob julgamento:

> **5. Das receitas de venda de produtos classificados na posição 23.06 da NCM**
>
> A controvérsia ora analisada diz respeito descaracterização da suspensão da incidência das contribuições sobre a venda de farelo de algodão.
>
> Como já explanado no tópico anterior, por conta do previsto no art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, regulamentado pela IN SRF nº 1.157, de 2011, a suspensão somente se aplica no caso de vendas para (a) pessoas jurídicas produtoras de carnes e miudezas suínas e de aves; (b) pessoas jurídicas produtoras de rações para suínos e aves; e (c) pessoas físicas, quanto à receita da venda de insumos de origem classificados, entre outros, na posição 23.06 da NCM (farelo de algodão).
>
> A seguir, reproduzo excertos das conclusões da fiscalização sobre os adquirentes AC PROTEINA, RAP, AGRO PASTORIL e AMAGGI:
>
> > "Em sua resposta apresentada em 12/03/2019, a contribuinte afirmou que AC PROTEINA, AGRO PASTORIL e AMAGGI apresentaram declaração informando que adquiriram o produto para fabricação de preparações classificadas na subposição 2390.90 da NCM. (...) As quatro declarações apresentadas informam que o farelo de algodão teria sido utilizado na produção de ração animal, porém sem especificar a sua classificação na NCM. (...)
> >
> > Ocorre que consulta aos comprovantes de inscrição no CNPJ das adquirentes AC PROTEINA, AGRO PASTORIL, AMAGGI PECUARIA e RAP COM INSUMOS (...) revelou que nenhuma delas é produtora dos produtos indicados nas alíneas "a" e "b" do inciso I do art. 54 da Lei nº 12.350/10. Para a AC PROTEINA, AGRO PASTORIL e AMAGGI, a atividade econômica indicada é a criação de bovinos para corte. Já a RAP COM INSUMOS atua

DOCUMENTO VALIDADO

> exclusivamente no comércio, não havendo atividade relacionada à industrialização.
>
> Ora, os três adquirentes que atuam na criação de bovinos para corte sabidamente não atuam na cadeia da suinocultura e nem da avicultura. Neste ponto, importante frisar que no caso de fabricação de ração, a suspensão somente se aplica no caso de ração para suínos e aves, na literal acepção da alínea "b" do inciso I do art. 54 da Lei nº 12.350/11.
>
> Não é o caso dos criadores de bovinos, os quais, na hipótese de terem de fato produzido ração para consumo de seu próprio rebanho, continuariam não atendendo às condições exigidas para que a contribuinte aplicasse a suspensão em tela.
>
> O quarto adquirente, RAP COM INSUMOS, atua exclusivamente na atividade comercial, incidindo na vedação do § 1º do art. 4º da IN RFB nº 1.157/2011."

Os argumentos de defesa podem ser sintetizados da seguinte forma:

> "No caso em tela, é importante frisar que as adquirentes sabiam que estavam adquirindo o farelo de algodão com a suspensão de incidência das contribuições sociais, fundamentada no art. 54 da Lei n. 12350, tendo em vista que consta das notas fiscais de venda a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS" seguida do referido dispositivo legal.
>
> Isso, por si só, já demonstra que essas empresas, ao adquirirem os produtos com isenção, haviam consentido que a venda era submetida ao regime do art. 54 da Lei n. 12350, e que estavam cientes de que caso não utilizassem o farelo para esses fins seriam responsáveis pelo recolhimento das contribuições sociais em questão."

A recorrente em nenhum momento buscou demonstrar que as adquirentes do farelo de algodão (NCM 23.06) desempenhavam atividades de produção de ração (NCM 2309.90) para suínos e aves vivas (NCM 01.03 e 01.05). Não há que se confundir a criação dos animais com a produção de carne, miudezas e comestíveis de suínos, bovinos e aves (NCM 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1).

Como se analisou no tópico anterior, somente há transferência de responsabilidade para o adquirente, quando este é produtor (a) de carne suína, de aves, ou (b) de rações utilizadas na alimentação de suínos e aves, (§ 2º) quando da utilização diversa da produção desses produtos.

Nesses termos, não acolho o pleito da recorrente.

Receitas financeiras no mês de dezembro de 2016

A Autoridade Fiscal constatou divergência entre os valores contabilizados, a título de receitas financeiras, e os valores declarados na EFD-Contribuições, sendo tal diferença passível

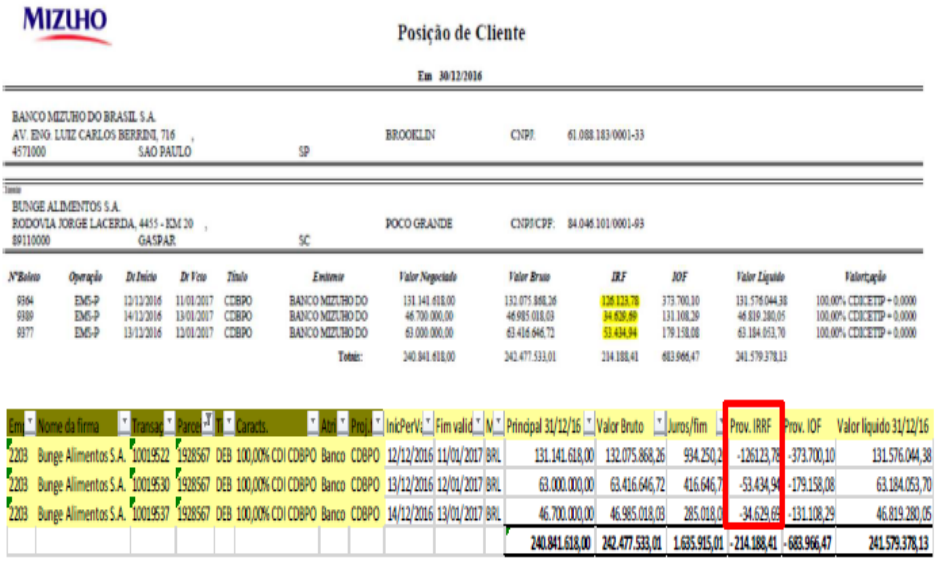
DOCUMENTO VALIDADO

de tributação pelas contribuições, com base no Decreto nº 8.426, de 2015, o que foi mantido pelo acórdão recorrido.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente traz os seguintes esclarecimentos:

> A fiscalização alega que o valor total das receitas financeiras escrituradas nas contas contábeis correspondentes foi de R$ 21.894.141,33, superior ao declarado em EFD-Contribuições, no montante de R$ 18.925.654,43, havendo uma diferença de R$2.968.486,90 passível de tributação, nos termos do Decreto n. 8426, de 2015.
>
> As diferenças entre os valores contabilizados e aqueles informados em EFD-Contribuições decorrem de lançamentos que, no entender da recorrente, seriam provisões estimadas as quais não se confundiriam com os rendimentos propriamente ditos, tendo sido eles oferecidos à tributação em períodos seguintes, por ocasião dos resgates das aplicações financeiras. Trata-se de debentures compromissadas pré-fixadas.
>
> Vale esclarecer que, como exposto, a recorrente adotou como procedimento a tributação dos rendimentos provenientes dessas aplicações somente por ocasião dos respectivos resgates, os quais ocorriam em período posterior à constituição das provisões.
>
> O procedimento adotado era o seguinte: ao final de cada mês, a recorrente estimava os juros correspondentes às aplicações e os registrava contabilmente, como provisões de receitas. Essas provisões, por sua vez, eram estornadas em momento posterior e na medida do resgate das aplicações, oportunidade em que a recorrente efetivamente oferecia tais montantes à tributação.
>
> A título exemplificativo, a recorrente apresentou em manifestação de inconformidade três exemplos correspondentes a aplicações junto ao Banco MIZUHO, que compõem o rendimento total provisionado de R$ 1.635.915,01. Vide tela abaixo:

DOCUMENTO VALIDADO



MIZUHO

Posição de Cliente

Em 30/12/2016

BANCO MIZUHO DO BRASIL S.A.
AV. ENG. LUIZ CARLOS BERRINI, 716 , BROOKLIN CNPJ: 61.088.183/0001-33
4571000 SAO PAULO SP

BUNGE ALIMENTOS S.A.
RODOVIA JORGE LACERDA, 4455 - KM 20 , POCO GRANDE CNPJ/CPF: 84.046.101/0001-93
89110000 GASPAR SC

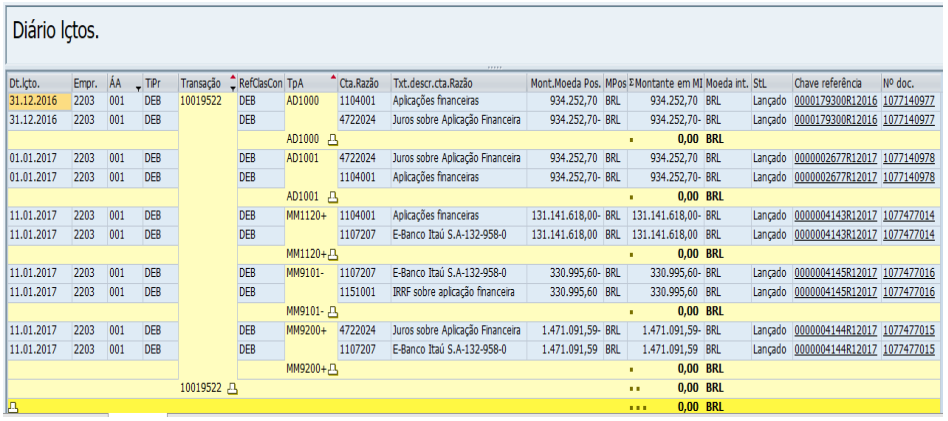
Nº Boleto	Operação	Dt Início	Dt Vcto	Título	Emissor	Valor Negociado	Valor Bruto	IRF	IOF	Valor Líquido	Valor/cação
9364	EMS-P	12/12/2016	11/01/2017	CDBPO	BANCO MIZUHO DO	131.141.618,00	132.075.868,26	126.123,78	373.700,10	131.576.044,38	100,00% CDICETIP + 0,0000
9369	EMS-P	14/12/2016	13/01/2017	CDBPO	BANCO MIZUHO DO	46.700.000,00	46.985.018,03	34.630,69	131.108,29	46.819.280,05	100,00% CDICETIP + 0,0000
9377	EMS-P	13/12/2016	12/01/2017	CDBPO	BANCO MIZUHO DO	63.000.000,00	63.416.646,72	53.434,94	179.158,08	63.184.053,70	100,00% CDICETIP + 0,0000
					Totais:	240.841.618,00	242.477.533,01	214.188,41	683.966,47	241.579.378,13	

Emp	Nome da firma	Transa	Parce	Ti	Caracts.	Ativ	Proj	InicPerVi	Fim valid	M	Principal 31/12/16	Valor Bruto	Juros/fim	Prov. IRRF	Prov. IOF	Valor liquido 31/12/16
2203	Bunge Alimentos S.A.	10019522	1928567	DEB	100,00% CDI	CDBPO	Banco	CDBPO	12/12/2016	11/01/2017	BRL	131.141.618,00	132.075.868,26	934.250,2	-126123,78	-373.700,10	131.576.044,38
2203	Bunge Alimentos S.A.	10019530	1928567	DEB	100,00% CDI	CDBPO	Banco	CDBPO	13/12/2016	12/01/2017	BRL	63.000.000,00	63.416.646,72	416.646,7	-53.434,94	-179.158,08	63.184.053,70
2203	Bunge Alimentos S.A.	10019537	1928567	DEB	100,00% CDI	CDBPO	Banco	CDBPO	14/12/2016	13/01/2017	BRL	46.700.000,00	46.985.018,03	285.018,0	-34.629,69	-131.108,29	46.819.280,05
												240.841.618,00	242.477.533,01	1.635.915,01	-214.188,41	-683.966,47	241.579.378,13

Conforme se observa pelo comprovante emitido pela instituição financeira e respectivos lançamentos contábeis, a recorrente realizou aplicações em dez/2016, cujo resgate ocorreu em jan/2017.

As telas abaixo, por outro lado, demonstram os lançamentos contábeis a título de provisão de rendimentos em 31.12.2016, correspondentes a tais operações. Da mesma forma, comprovam o respectivo estorno das provisões em 1.1.2017.

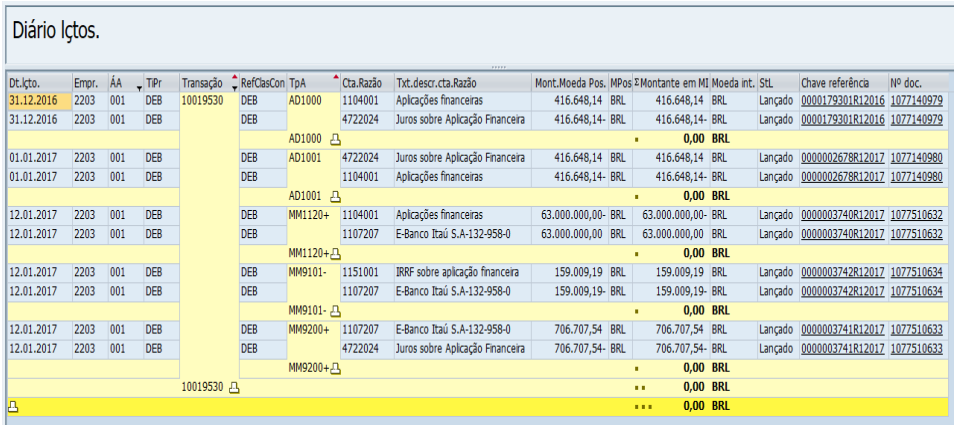
Seguindo o procedimento acima, em 12.1.2017, a recorrente identificou o respectivo rendimento apurado e lançou contabilmente a efetiva receita proveniente da aplicação financeira, tributando-a. Confira-se:



Diário Içtos.

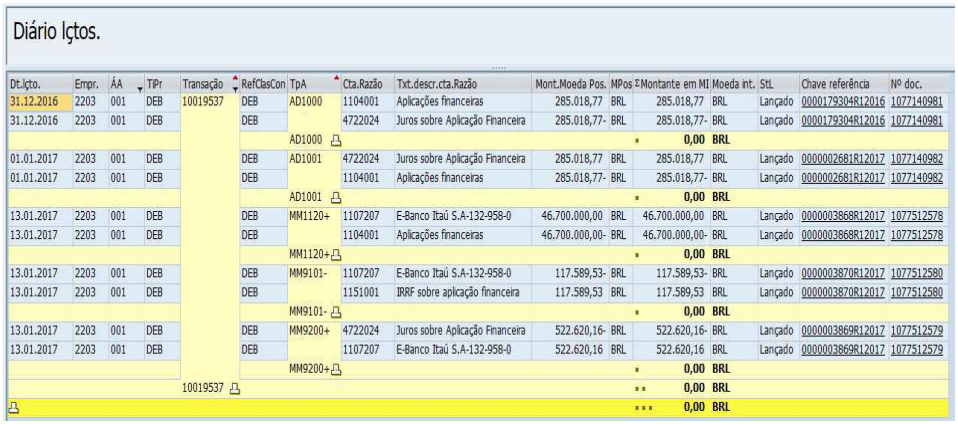
Dt.lçto.	Empr.	ÁA	TiPr	Transação	RefClasCon	TpA	Cta.Razão	Txt.descr.cta.Razão	Mont.Moeda Pos.	MPos	Montante em MI	Moeda int.	StL	Chave referência	Nº doc.
31.12.2016	2203	001	DEB	10019522	DEB	AD1000	1104001	Aplicações financeiras	934.252,70	BRL	934.252,70	BRL	Lançado	0000179300R12016	1077140977
31.12.2016	2203	001	DEB		DEB		4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	934.252,70-	BRL	934.252,70-	BRL	Lançado	0000179300R12016	1077140977
						AD1000					0,00	BRL			
01.01.2017	2203	001	DEB		DEB	AD1001	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	934.252,70	BRL	934.252,70	BRL	Lançado	0000002677R12017	1077140978
01.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1104001	Aplicações financeiras	934.252,70-	BRL	934.252,70-	BRL	Lançado	0000002677R12017	1077140978
						AD1001					0,00	BRL			
11.01.2017	2203	001	DEB		DEB	MM1120+	1104001	Aplicações financeiras	131.141.618,00-	BRL	131.141.618,00-	BRL	Lançado	0000004143R12017	1077477014
11.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1107207	E-Banco Itaú S.A-132-958-0	131.141.618,00	BRL	131.141.618,00	BRL	Lançado	0000004143R12017	1077477014
						MM1120+					0,00	BRL			
11.01.2017	2203	001	DEB		DEB	MM9101-	1107207	E-Banco Itaú S.A-132-958-0	330.995,60-	BRL	330.995,60-	BRL	Lançado	0000004145R12017	1077477016
11.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1151001	IRRF sobre aplicação financeira	330.995,60	BRL	330.995,60	BRL	Lançado	0000004145R12017	1077477016
						MM9101-					0,00	BRL			
11.01.2017	2203	001	DEB		DEB	MM9200+	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	1.471.091,59-	BRL	1.471.091,59-	BRL	Lançado	0000004144R12017	1077477015
11.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1107207	E-Banco Itaú S.A-132-958-0	1.471.091,59	BRL	1.471.091,59	BRL	Lançado	0000004144R12017	1077477015
						MM9200+					0,00	BRL			
				10019522							0,00	BRL			
											0,00	BRL			

DOCUMENTO VALIDADO



Diário Içtos.

Dt.lçto.	Empr.	ÁA	TiPr	Transação	RefClasCon	TpA	Cta.Razão	Txt.descr.cta.Razão	Mont.Moeda Pos.	MPos	Montante em MI	Moeda int.	StL	Chave referência	Nº doc.
31.12.2016	2203	001	DEB	10019530	DEB	AD1000	1104001	Aplicações financeiras	416.648,14	BRL	416.648,14	BRL	Lançado	0000179301R12016	1077140979
31.12.2016	2203	001	DEB		DEB		4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	416.648,14-	BRL	416.648,14-	BRL	Lançado	0000179301R12016	1077140979
						AD1000					0,00	BRL			
01.01.2017	2203	001	DEB		DEB	AD1001	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	416.648,14	BRL	416.648,14	BRL	Lançado	0000002678R12017	1077140980
01.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1104001	Aplicações financeiras	416.648,14-	BRL	416.648,14-	BRL	Lançado	0000002678R12017	1077140980
						AD1001					0,00	BRL			
12.01.2017	2203	001	DEB		DEB	MM1120+	1104001	Aplicações financeiras	63.000.000,00-	BRL	63.000.000,00-	BRL	Lançado	0000003740R12017	1077510632
12.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1107207	E-Banco Itaú S.A-132-958-0	63.000.000,00	BRL	63.000.000,00	BRL	Lançado	0000003740R12017	1077510632
						MM1120+					0,00	BRL			
12.01.2017	2203	001	DEB		DEB	MM9101-	1151001	IRRF sobre aplicação financeira	159.009,19	BRL	159.009,19	BRL	Lançado	0000003742R12017	1077510634
12.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1107207	E-Banco Itaú S.A-132-958-0	159.009,19-	BRL	159.009,19-	BRL	Lançado	0000003742R12017	1077510634
						MM9101-					0,00	BRL			
12.01.2017	2203	001	DEB		DEB	MM9200+	1107207	E-Banco Itaú S.A-132-958-0	706.707,54	BRL	706.707,54	BRL	Lançado	0000003741R12017	1077510633
12.01.2017	2203	001	DEB		DEB		4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	706.707,54-	BRL	706.707,54-	BRL	Lançado	0000003741R12017	1077510633
						MM9200+					0,00	BRL			
				10019530							0,00	BRL			
											0,00	BRL			



Diário Içtos.

Dt.lçto.	Empr.	ÁA	TiPr	Transação	RefClasCon	TpA	Cta.Razão	Txt.descr.cta.Razão	Mont.Moeda Pos.	MPos	Montante em MI	Moeda int.	StL	Chave referência	Nº doc.
31.12.2016	2203	001	DEB	10019537	DEB	AD1000	1104001	Aplicações financeiras	285.018,77	BRL	285.018,77	BRL	Lançado	0000179304R12016	1077140981
31.12.2016	2203	001	DEB		DEB		4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	285.018,77-	BRL	285.018,77-	BRL	Lançado	0000179304R12016	1077140981
						AD1000					0,00	BRL			
01.01.2017	2203	001	DEB		DEB	AD1001	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	285.018,77	BRL	285.018,77	BRL	Lançado	0000002681R12017	1077140982
01.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1104001	Aplicações financeiras	285.018,77-	BRL	285.018,77-	BRL	Lançado	0000002681R12017	1077140982
						AD1001					0,00	BRL			
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB	MM1120+	1107207	E-Banco Itaú S.A-132-958-0	46.700.000,00	BRL	46.700.000,00	BRL	Lançado	0000003868R12017	1077512578
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1104001	Aplicações financeiras	46.700.000,00-	BRL	46.700.000,00-	BRL	Lançado	0000003868R12017	1077512578
						MM1120+					0,00	BRL			
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB	MM9101-	1107207	E-Banco Itaú S.A-132-958-0	117.589,53-	BRL	117.589,53-	BRL	Lançado	0000003870R12017	1077512580
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1151001	IRRF sobre aplicação financeira	117.589,53	BRL	117.589,53	BRL	Lançado	0000003870R12017	1077512580
						MM9101-					0,00	BRL			
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB	MM9200+	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	522.620,16-	BRL	522.620,16-	BRL	Lançado	0000003869R12017	1077512579
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1107207	E-Banco Itaú S.A-132-958-0	522.620,16	BRL	522.620,16	BRL	Lançado	0000003869R12017	1077512579
						MM9200+					0,00	BRL			
				10019537							0,00	BRL			
											0,00	BRL			

Como se observa a partir do exemplo acima, e da complementação relativa às demais aplicações, mediante demonstração dos lançamentos contábeis e cópia dos documentos emitidos pelas instituições financeiras (doc. 05), a recorrente não oferecia as receitas financeiras à tributação tendo em vista o tratamento de provisões que a contabilidade a elas conferia. Uma vez as tratando como provisões, que eram inclusive estornadas em momento posterior, a recorrente não considerava tais montantes como receitas auferidas, como requer a legislação em vigor.

Com efeito, o fato gerador da contribuição ao PIS e da COFINS devidas com base no regime não cumulativo corresponde a *receitas auferidas* pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, nos termos dos art. art. 1° das Leis n. 1063719 e n. 1083320.

Ora, o adjetivo "*auferido*" traduz a ideia de algo que é efetivamente percebido, como o ingresso que se incorpora definitivamente ao patrimônio. Logo, as receitas que são em um primeiro momento contabilizadas e em seguida são revertidas, dado o seu caráter estimado, não podem ser consideradas como efetivamente auferidas como requer a lei.

Em segundo lugar, deve-se destacar que o texto legal faz alusão às receitas auferidas, "*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*". Assim, a lei deixa claro que a natureza jurídica de certo ingresso é determinada pelo seu conteúdo, sendo irrelevante o nomen iuris que lhe tenha atribuído o

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> contribuinte. Daí a irrelevância da denominação para verificar se determinado ingresso tem natureza jurídica de receita.
>
> Igualmente, a natureza jurídica de certo ingresso independe da respectiva classificação contábil adotada. Em outras palavras, uma receita não deixa de ser receita porque foi contabilizada em alguma outra conta que não a de receita, ou, ao contrário, que um ingresso ou entrada que não seja receita passe a sê-lo exclusivamente por força de ter sido objeto de crédito à conta de resultado, seja por engano, seja em atendimento a alguma regulamentação própria do setor de atividade em que a pessoa jurídica esteja atuando. Dessa forma, o processo contábil de reconhecimento, mensuração e classificação de determinado ingresso como receita não constitui evento descrito na hipótese de incidência, como necessário e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.
>
> (...)
>
> Justamente por tal razão a recorrente somente ofereceu à tributação as receitas auferidas nas aplicações financeiras em questão após o efetivo resgate, quando se tornaram plenamente auferidas e indiscutivelmente incorporadas as receitas delas decorrentes.
>
> Ademais, caso a fiscalização não concordasse com o procedimento acima, haveria de se reconhecer que, quando muito, o que ocorreu nos autos foi a mera postergação do oferecimento das receitas à tributação. Realmente, conforme planilhas acima citadas e também comprovantes ora anexados, tais rendimentos efetivamente foram oferecidos à tributação por ocasião do resgate das aplicações.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Como bem colocado pelo Conselheiro Relator Rodrigo Lorenzon Yunam Gassibe (Acórdão nº 3301-013.987), nos autos do processo nº 13971.721329/2018-18:

> As telas dos lançamentos contábeis, notas de liquidação e de negociação de títulos encontram-se a partir da fl. 6654.
>
> **No contexto dos rendimentos financeiros de renda fixa, que ora se analisam, não há distinção entre o regime de competência e o regime de caixa, visto que ambos convergem para a data do resgate da aplicação financeira. Nesse momento é que se recebe o valor aplicado acrescido dos rendimentos. Dada a natureza das aplicações em renda fixa, não há espaço para outra possibilidade de reconhecimento das receitas.**
>
> **Os rendimentos financeiros são contabilizados na data do resgate da aplicação financeira, marcando a competência para a apuração e o próprio fato gerador do tributo, que coincide com o recebimento em caixa do rendimento. Como comprovado, o momento para apuração da base de cálculo e recolhimento das contribuições é janeiro de 2017 e não dezembro de 2016.**
>
> Desse modo, deve ser acolhido o pedido da recorrente neste tema.

(grifei)

Isso posto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

II. Glosa de Créditos

Nos termos indicados na Manifestação de Inconformidade e reforçados no Recurso Voluntário, a Recorrente não apresentou contestação ao entendimento fiscal, concordando com a glosa formalizada, em relação aos seguintes tópicos:

- fretes amparados por CT-e's não encontrados na base nacional;

- fretes amparados por CT-e's cancelados;

- fretes amparados por CT-e's não vinculados a NF-e's e nem a NF's em papel.

Já em relação às glosas abaixo relacionadas, a Recorrente não apresentou questionamento em Manifestação de Inconformidade, tampouco em Recurso Voluntário:

- diluente sintético ou thiner;

- krones rotuladora, disjuntores e tomadas; e

- manutenção industrial: tintas; arame; chapa, perfil met, barra, telha, hidrômetro, canaleta, cabo elet, leito cabo, cabo tecnal, cumeeira, cantoneira, eletroduto e porta; lanterna, lona, parafuso, chumbador, contentor, abraçadeira, mola, disjuntor, borne, contator, bloco cont. primer, bandeja, garfo, retentor, pincel, rolo pint, trincha e dispenser; e nobreak.

Portanto, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se definitivo, no âmbito administrativo, o apurado no procedimento fiscal.

Conceito de insumos para a apuração dos créditos do PIS e da COFINS

Cumpre esclarecer acerca do conceito de insumos a ser adotado na análise do aproveitamento de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins tem previsão nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade. Contudo, faltou ao legislador infraconstitucional esclarecer o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

O conceito de insumo no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica

DOCUMENTO VALIDADO

dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

No julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), o Superior Tribunal de Justiça adotou uma interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, entendendo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, e assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social.

O acórdão proferido foi assim ementado:

> 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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES 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. 543C 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-

DOCUMENTO VALIDADO

> 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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Portanto, de acordo o Superior Tribunal de Justiça, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo tanto pelo critério da essencialidade como pelo critério da relevância, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.

Oportuno trazer à colação os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

> Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Frisa-se que no referido julgamento foi reconhecida a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, ao se fixar as seguintes teses:

> "**É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004,** porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis10.637/2002e10.833/2003."
>
> "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."
>
> Para a correta aplicação do conceito de insumo, há que observar a aplicação do "teste de subtração" proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marque em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR, que

DOCUMENTO VALIDADO

> consiste basicamente em verificar se, ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC.
>
> "(...)
>
> **4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**
>
> (...)"

Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

Portanto, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Glosa sobre bens utilizados como insumos - *Pallets*

Segundo o disposto no item 7.1 do Relatório Fiscal, não seria possível considerar como insumo os *pallets*, tendo em vista que o Parecer Normativo COSIT/RFB n. 5/2018 veda a tomada de crédito sobre a aquisição de "*embalagens para transporte de mercadorias acabadas*".

No mesmo sentido, o acórdão recorrido manteve o entendimento da fiscalização, alegando que "*o conceito de insumo abrange somente as embalagens de apresentação, que se incorporam ao produto durante o processo de fabricação, valorizando-o através de sua*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

apresentação" e os pallets, por serem acessórios que "*somente se agregam aos produtos depois de encerrado o ciclo produtivo, ocasião em que as mercadorias produzidas já se encontram devidamente embaladas*", não se enquadrariam ao conceito de insumos.

A Recorrente defende que "*os pallets não são meras embalagens para transporte, mas, sim, efetivas embalagens dos produtos vendidos que servem não apenas para transporte, mas, também, para armazenagem e preservação das mercadorias*." Esclarece ainda que "*utiliza os pallets não apenas no transporte das mercadorias acabadas, mas, também, de produtos em elaboração.*". Cita precedentes do CARF que reconhecem os *pallets* como insumos, e, portanto, reconhecem o direito ao creditamento.

A Recorrente apresenta ainda Laudo Técnico visando demonstrar que "*os pallets não apenas se prestam ao transporte e armazenagem dos bens produzidos pela recorrente, mas, também, são utilizados para cumprimento da Resolução-RDC n. 270, de 22.5.2005, expedida pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária, a qual determina que os produtos de óleos vegetais devem ser "*embalados, armazenados, transportados e conservados em condições que não produzam, desenvolvam e ou agreguem substâncias físicas, químicas ou biológicas que coloquem em risco a saúde do consumidor"."

Assiste razão à Recorrente.

No caso concreto, resta suficientemente demonstrado que os *pallets* se enquadram no conceito de insumo, revelando-se essenciais no âmbito do processo produtivo, especialmente no processo de armazenagem e transporte dos produtos, permitindo que o produto comercializado tenha sua integridade garantida até a sua entrega definitiva.

Portanto, entendo que os *pallets* devem ser considerados insumos, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa.

Neste sentido, seguem precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

> CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E CAIXAS DE MADEIRA
>
> Os pallets e caixas de madeira são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.
>
> (Processo nº 16366.720123/2011-12; Acórdão nº 3402-008.917; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/08/2021)

> EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.
>
> Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

DOCUMENTO VALIDADO

(Processo nº 13502.720082/2011-64; Acórdão nº 3302-010.327; Relatora Conselheira Denise Madalena Green; sessão de 26/01/2021)

Ainda que se argumente que os *pallets* são utilizados em etapa posterior à fabricação do produto, entendo que os materiais de embalagens, seja com a finalidade de alterar o produto que embala ou de deixar o produto em condições de ser armazenado e comercializado, devem ser admitidos como insumos de produção e, consequentemente gerar créditos de PIS/COFINS.

Entendendo pela possibilidade de tomada de crédito dos dispêndios com *pallets* independentemente de fazerem parte da etapa após o processo de produção, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa, segue acórdão proferido pelo então Conselheiro Márcio Robson Costa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

(...)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL DE APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico e semântico que norteia o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 98 do novo regimento interno, o conceito jurídico intermediário tem aplicação obrigatória.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

(...)

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE. ALIMENTO. POSSIBILIDADE.

Dão direito a crédito os dispêndios com material de embalagem de transporte de alimentos (fita para rotular, caixa de papelão diversas, **pallets diversos**, filme

DOCUMENTO VALIDADO

técnico liso, bandeja absorvente diversas, pallets de madeira diversos, caixa PVC diversas, fitas adesivas, entre outros) **em razão de sua imprescindibilidade à conservação dos produtos durante o transporte da origem até o destino final**, observados os demais requisitos da lei.

(...)

VOTO

(...)

No que se refere às despesas de embalagens para apresentação já apreciei em outras oportunidades e manifestei meu entendimento sobre a **possibilidade de tomada de crédito, independente de fazerem parte da etapa após o processo de produção, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa.**

Nesse sentido, o recente Acórdão n.º 3201-011.326, de minha relatoria, julgado em sessão realizada em 18 de dezembro de 2023, onde esse conselho por maioria entendeu:

> Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos referentes a aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, em relação a (I.1) captação e tratamento de água, remoção de resíduos industriais, análises laboratoriais e balança de cana, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes que negava provimento e (I.2) serviços de manutenção agrícola e industrial e armazém e aquisições de embalagens **Big Pallets** e contêineres, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento; (...)

Nesta mesma linha o Acórdão n.º 3401-011.387, também de minha relatoria, julgado em sessão de 20 de dezembro de 2023, que contou com a seguinte ementa:

> (...)CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE No âmbito do regime não cumulativo, **independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições**. (...)

(Processo nº 10930.720947/2016-69; Acórdão nº 3201-011.824; sessão de 17/04/2024)

No mesmo sentido, segue precedente de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03//2007
>
> (...)
>
> CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.
>
> No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.
>
> (...)
>
> VOTO
>
> (...)
>
> Entretanto, entendo que independentemente de serem de apresentação ou de transporte, ou **por ter sido utilizada em etapa posterior a fabricação do produto, os materiais de embalagens, seja com a finalidade de alterar o produto que embala ou de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, devem ser admitidos como insumos de produção e, consequentemente gerar créditos de PIS/COFINS.**
>
> Vale dizer, considerando que operação realizada pela Recorrente envolve o manuseio de produtos alimentícios, as embalagens de transporte são necessárias para proteger e evitar qualquer contato externo com o produto e principalmente evitar qualquer risco de contaminação.
>
> Desta forma, entendo que, para fins de apropriação de crédito do PIS e da Cofins, é irrelevante o fato de o material de embalagem ser de apresentação ou de transporte, se tais materiais são utilizados no âmbito do processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser comercializado, como ocorreu com os materiais de embalagem destinados à proteção contra impactos, sujeiras externas e facilitando o transporte, conforme devidamente explicitado pela Recorrente em sede recursal.
>
> **Ora, se tais materiais representam custos incorridos na fase de produção do bem destinado à venda, certamente, inexiste razão plausível para excluir da base de cálculo dos referidos créditos pelo simples fato de serem embalagens utilizadas no transporte do referido produto.**

Nesse contexto, cabe a notar determinação contida na Súmula CARF nº 235:

> **Súmula CARF nº 235**
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

> As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002; 9303-014.884, 9303-015.322.

Nesse sentido, voto pela reversão da glosa, reconhecendo o direito ao crédito da contribuição sobre as despesas efetuadas com a aquisição de *pallets*.

Glosa sobre bens utilizados no controle de qualidade e manutenção industrial

A fiscalização entendeu que parte dos bens utilizados no controle de qualidade e na manutenção industrial teriam valor unitário superior a R$ 1.200,00 e vida útil superior a 1 ano, razão pela qual a Recorrente deveria ter incorporado estes bens ao ativo imobilizado e apurado crédito sobre as quotas de depreciação destes bens, e não apurado crédito sobre o valor da aquisição, conforme inciso IV c/c inciso III do parágrafo 1º ambos do art. 3º das Leis n. 10637 e 10833.

O acórdão recorrido concordou com a análise da Autoridade Fiscal.

O artigo 114, §12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, permite que a fundamentação da decisão seja feita mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida:

> Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.
>
> (...)
>
> §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:
>
> I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e
>
> II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta. (...)

Diante do permissivo normativo acima referenciado, adoto, como razões de decidir o presente tópico, os seguintes fundamentos do acórdão recorrido:

> Em relação aos bens utilizados no controle de qualidade e manutenção industrial, a contribuinte reclama que o raciocínio da fiscalização não deve prevalecer, vez que referidas glosas não foram motivadas de forma suficiente, vez que análise da planilha elaborada pela autoridade fiscal, denominada "Demonstrativo de Glosa 01 - Aquisições de bens cuja utilização como insumos não foi comprovada", não é

DOCUMENTO VALIDADO

possível identificar quais são os bens cujas glosas fiscais foram realizadas sob a justificativa acima mencionada.

Pois bem, no que tange aos aludidos bens, reclamados pela fiscalizada, da análise das informações constantes do "Demonstrativo de Glosa 01 - Aquisições de bens cuja utilização como insumos não foi comprovada", aplicando-se o filtro "valor igual ou maior que R$ 1.200,00", retorna a relação dos bens abaixo relacionados, alguns deles inclusive citados pela autoridade a quo, no Relatório Fiscal, item 7.1.

Mes do Arquivo	Descricao complementar	Codigo de Servico conf. LC 116/03	Descricao de Servico LC 116/03	Unidade Estatistica	Quantidade na Unidade Estatistica	Valor Unitario	Valo Itens (Trib s+O
03/2016	ALARME AUDIOV CONT 95DB PADRAO FAB 24VCA	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	24.000,00	
04/2016	TRANSMISSOR 0"999MV 100"230VCA	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	17.210,10	
05/2016	DETERMINADOR UM UNIV 919ES-MOT	<N/D>	<N/D>	PECA	3,00	14.025,00	
05/2016	DETECTOR 4GAS INF/H2S/CO/O2	<N/D>	<N/D>	PECA	10,00	3.350,00	
06/2016	PAINEL ACR 4X800X680MM	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	1.200,00	
06/2016	DETECTOR PORTATIL 4 GASES LCD -20°50°C	<N/D>	<N/D>	UNIDADE	1,00	3.363,14	
07/2016	MACA RESG AMB PREP TRANSP 240X93CM	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	2.100,00	
07/2016	MACA RESG AMB PREP TRANSP	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	2.737,80	
07/2016	ESGUICHO REGUL AL 2.1/2 500GPM	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	2.835,00	
07/2016	CANHAO MON AL 2.1/2X2.1/2 800GPM	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	11.363,22	
07/2016	LANTERNA ILUM MAN PE PBT/PC 1F C/ALCA	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	1.700,00	
07/2016	NOBREAK 220/2KVA 5MIN	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	2.150,00	
07/2016	DETECTOR PORTATIL 4 GASES LCD -20°50°C	<N/D>	<N/D>	UNIDADE	3,00	3.363,15	
07/2016	TRANSMISSOR AB/RL 0"10MBAR 24	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	3.383,46	
07/2016	DETECTOR GAS INFRA VM 4"20MA NPT 3/4	<N/D>	<N/D>	PECA	2,00	4.818,75	
08/2016	HIDROMETRO WOLTMANN CLB 4 FL	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	2.400,00	
08/2016	TRANSMISSOR VZ ULTRAS 0"45000KG/H 1/2	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	30.838,42	
08/2016	MEDIDOR NIV RAD ONDA GUIA 0"5000MMCA FLG	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	8.847,18	
08/2016	MEDIDOR NIV CAP 0"10670MM FLG	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	15.361,56	
08/2016	TRANSMISSOR AB/RL -100"100MBAR 24	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	3.357,15	
08/2016	INSUFLADOR/EXAUSTOR 1,5HP 2800M³/H 150MM	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	5.700,00	
08/2016	MODULO PO5063	<N/D>	<N/D>	PECA	3,00	3.523,60	
08/2016	FONTE CHAV 1F 100-240VCA 1F 10A	<N/D>	<N/D>	PECA	2,00	2.302,36	
09/2016	FILTRO Y A216WCB FL 150 4	<N/D>	<N/D>	PECA	6,00	2.341,46	
09/2016	FILTRO Y A217 FLG 150 6	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	3.414,63	
09/2016	PLACA DIGIGATE	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	3.316,56	
09/2016	8418.50.10	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	20.758,52	
09/2016	8418.50.10	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	17.321,48	
10/2016	CABO TECNAL 85444200	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	12.200,00	
10/2016	APARELHO REPIRAT MASC CT GAS 90200030	<N/D>	<N/D>	UNIDADE	1,00	3.814,46	
10/2016	APARELHO REPIRAT MASC CT GAS 90200030	<N/D>	<N/D>	UNIDADE	1,00	3.677,71	
10/2016	APARELHO REPIRAT MASC CT GAS 90200030	<N/D>	<N/D>	UNIDADE	1,00	3.677,71	
10/2016	CONDICIONADOR BI-SPL 9000BTU 220V	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	1.293,00	
10/2016	PORTA ACESSO AUTOMAT 1 FL 4210X5300MM	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	12.780,00	
11/2016	BURETA DIG LCD ABS PLASTICO 50ML 360°	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	4.530,00	
11/2016	BALANCA SENS PESO IGUAL/INF 5CG 90160030	<N/D>	<N/D>	UNIDADE	1,00	2.093,00	
12/2016	AGITADOR MAGN 150X150MM 220V	<N/D>	<N/D>	PECA	1,00	3.330,00	
12/2016	COMPRESSOR REFR SEMI-HERM 1,5HP	<N/D>	<N/D>	UNIDADE	1,00	27.500,00	

Como se vê, ao contrário do que alega a contribuinte, a fiscalização demonstrou de forma clara e precisa quais foram os itens glosados por se tratarem de bens com valor unitário superior a R$ 1.200,00 e vida útil superior a um (1) ano. Os quais, em atendimento as disposições contidas no o art. 15 do Decreto-lei n° 1.598, de 1977, com a redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014 devem ser ativados. No mesmo sentido são as orientações dos itens 90 a 96 do Parecer Normativo Cosit/RFB n° 05, de 2018, *in verbis:*

> 7.2 - SERVIÇOS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO.
>
> 90. Uma questão próxima da manutenção de ativos tratada na seção anterior, mas distinta desta, diz respeito a alguns bens que por motivos diversos não são incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas são utilizados em seu dia a dia.
>
> 91. A esse respeito, interessa salientar as disposições do art. 15 do Decreto – Lei n° 1.598. de 1977: 'Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R$ 1.200.00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei n° 12.973. de 2014.
>
> 92. Portanto, para fins da legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (e, consequentemente, também para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofíns) podem ser diretamente deduzidos como despesa (não precisam ser imobilizados) os bens que apresentarem "valor unitario não superior a R$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano'.
>
> 93. São exemplos de bens que geralmente se enquadram na presente seção: a) moldes ou modelos; b) ferramentas e utensílios; c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono, etc.
>
> 94. Quanto aos moldes ou modelos utilizados para dar a forma desejada ao produto produzido, é inegável sua essencialidade ao processo produtivo, constituindo insumo gerador de crédito das contribuições, desde que não estejam contabilizado no ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme regras apresentadas nesta seção.
>
> 95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumes para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.
>
> 96. Acerca da subsunção de outros itens de pequeno valore de vida útil inferior a um ano ao conceito de insumos, não há como fugir de relegar a questão à análise casuística, com base nos detalhes do caso concreto.
>
> Assim sendo, considerando-se que a interpretação da legislação que rege a matéria não permite elasticidade ou compreensão analógica, mas somente a literal, nos termos do art. 111, da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, há que se manter as glosas dos valores ora contestados, nos exatos termos iniciais.

A Recorrente alega que "*O fisco, como se vê, não se desincumbiu de seu ônus de provar que as partes, peças e serviços de reparo das máquinas e equipamentos utilizados na cadeia produtiva da recorrente eram passíveis de ativação*".

Como é cediço, em se tratando de processos de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus de comprovar a existência e a qualidade do direito creditório recai sobre o contribuinte, conforme se direciona a jurisprudência desse Egrégio Conselho:

> **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**
>
> Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

> PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.
>
> Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.
>
> (Processo nº 1080.725950/2011-05; Acórdão nº 3202-001.997; Relatora Conselheira Juciléia de Souza Lima; sessão de 21/08/2024)

Cumpre novamente registrar que a Recorrente não se manifestou em relação as seguintes glosas: a) diluente sintético ou thiner; b) krones rotuladora, disjuntores e tomadas; c) manutenção industrial: c.1) tintas; c.2) arame; c.3) chapa, perfil met, barra, telha, hidrômetro, canaleta, cabo elet, leito cabo, cabo tecnal, cumeeira, cantoneira, eletroduto e porta; c.4) lanterna, lona, parafuso, chumbador, contentor, abraçadeira, mola, disjuntor, borne, contator, bloco cont. primer, bandeja, garfo, retentor, pincel, rolo pint, trincha e dispenser; c.5) nobreak. Portanto, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se definitivo, no âmbito administrativo, o apurado no procedimento fiscal em relação a estes itens.

Isso posto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Créditos apurados sobre serviços portuários e demais serviços informados no Bloco A das EFD-Contribuições

No item 7.2 do Relatório Fiscal, a fiscalização analisou os serviços de armazenagem de grãos na fase anterior à exportação, tendo glosado uma série desses serviços, com base nas seguintes razões:

(i) Os contratos e notas fiscais apresentados englobam não somente os serviços de armazenagem, mas outros serviços portuários relacionados; e

(ii) Algumas despesas são relacionadas à locação de vagões.

O acórdão recorrido confirmou o trabalho fiscal.

Passa-se à análise dos temas de forma individualizada.

a) Serviços de armazenagem

No curso da ação fiscal, a Recorrente intimada a "Comprovar a utilização no processo produtivo e a condição de insumo dos serviços tomados pelo sujeito passivo e informados no Bloco A das EFD-Contribuições, relacionados no Anexo 2", ao responder ao TIF 05, esclareceu que se trata de custos anteriores à efetiva **exportação** das mercadorias, vinculados ao aluguel de vagões, despesa de armazenagem, serviços de embarque, e administração portuária, todos estes sendo serviços contratados de prestadores domiciliados no Brasil, e cujo atividade é essencial para que a exportação seja concretizada. Juntamente com a resposta, junta aos autos

DOCUMENTO VALIDADO

notas fiscais de serviços e os contratos de prestação de serviço dos fornecedores “Cotegipe”, “Litoral”, “Terminal XXXIX” e “Termasa”.

Veja-se o objeto de alguns desses contratos:

Contratada Terminal XXXIX de Santos Ltda:

1. **OBJETO**

1.1. Constitui objeto deste Contrato a prestação, pela **CONTRATADA** à **CONTRATANTE**, de serviços de descarga, recepção, armazenagem segregada, pesagem, análise de controle de qualidade, expedição e embarque em navio de 60.000 (sessenta mil) toneladas de farelo de soja 46% em novembro e 18.000 (dezoito mil) toneladas de farelo de soja 48% em dezembro, que serão prestados no terminal portuário da **CONTRATADA** localizado em Santos/SP (o “Terminal”). O farelo de soja a 46% e 48% são denominados neste Contrato como “Produto(s)”.

Contratada Terminal Marítimo Luiz Fogliatto S/A - TERMASA:

CLÁUSULA 1ª – DO OBJETO DO CONTRATO

1.1. O objeto do contrato é a prestação, pela **CONTRATADA**, de serviços de operação portuária, recepção, armazenagem e embarque de soja a granel da **CONTRATANTE** (“Serviços”) em navios indicados pela **CONTRATANTE**, através das instalações portuárias da **CONTRATADA** no Porto de Rio Grande/RS.

Contratada Porto Cotegipe Logística Ltda.:

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

1.1. O presente Contrato tem como objeto a prestação, pelo PORTO à USUÁRIA, de serviços de elevação de Soja em Grãos e/ou Farelo de Soja - PELLETS e/ou Farelo de Soja - HIPRO/GMO FREE e/ou milho (os "Produtos"), incluindo serviços de recepção, pesagem, estocagem, embarque e rechego de navios do tipo "Self Trimming Bulk Carriers", todos destinados à exportação dos Produtos, pela USUÁRIA, através do PORTO.

A Autoridade Fiscal efetuou as glosas sobre outros serviços portuários, após análise dos contratos e das notas fiscais, que estão além da armazenagem de mercadorias relacionadas à exportação, como recepção, pesagem, estocagem, embarque e expedição. Para isso, entendeu que “*somente dão direito à apuração de créditos de Pis/Pasep e Cofins os dispêndios com serviços de armazenagem na operação de venda, sendo que o conceito de armazenagem não compreende os demais serviços a ela relacionados, tais como movimentação de carga dentro do porto, carregamento, descarga, elevação e embarque em navios, entre outros*”.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente defende que:

> Nessas condições, tem-se que os gastos portuários realizados no contexto da guarda das mercadorias para possibilitar seu transporte destinado à **venda ao cliente localizado no exterior** estão diretamente vinculados à armazenagem destas mercadorias e, também, ao frete com destino ao cliente, motivo pelo qual estão inseridos, senão na literalidade, certamente nas dobras ou entrelinhas do inciso IX do art. 3º da Lei n. 10833, conformando-se à interpretação compreensiva deste dispositivo legal. Trata-se de atividades inerentes à armazenagem, que antecedem e que são preparatórias do ato de remessa do produto ao cliente.

DOCUMENTO VALIDADO

> Logo, não apenas a guarda da mercadoria, mas todos os dispêndios relacionados aos serviços logísticos que viabilizam a armazenagem e, afinal, o transporte da mercadoria até o cliente, geram crédito da contribuição ao PIS e da COFINS, com fundamento no citado dispositivo legal. É que a teleologia do inciso IX do art. 3º revela que ele abarca todas as atividades necessárias à guarda e ao acondicionamento a contento de mercadorias, bem como as atividades inerentes à sua entrega ao cliente nas condições contratadas, o que inclui seu manuseio e movimentação. (grifei)

Pois bem.

Em relação às despesas portuárias na exportação de produtos acabados, a vedação ao creditamento já foi objeto de consolidação jurisprudencial, conforme dispõe a Súmula nº 232 e Acórdãos Precedentes:

> **Súmula CARF nº 232**
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025
>
> As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-015.131; 9303-015.265; 9303-015.949

Analisando os acórdãos precedentes, depreende-se que a referida Súmula se aplica ao caso concreto, como se passa a demonstrar:

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012
>
> PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. PROCEDÊNCIA. SANEAMENTO. COMPLEMENTAÇÃO DOS FUNDAMENTOS. EFEITOS INFRINGENTES. INTEGRAÇÃO.
>
> Para saneamento dos vícios verificados no Acórdão, os embargos devem ser conhecidos e integrados à decisão embargada. Verificada a inexatidão material, por lapso manifesto ao redigir o voto vencedor, acolhem-se os embargos de declaração para saneamento e complementação dos fundamentos do Acórdão embargado, objetivando suprimir a falha e alterar a parte dispositiva/conclusiva e ementa do Acórdão.
>
> CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO.
>
> **Despesas portuárias na exportação de produtos acabados não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

essencialidade e relevância. Tais serviços não guardam qualquer vínculo com o processo produtivo da empresa. (grifei)

(Processo nº 10680.731065/2018-80; Acórdão nº 9303-015.131; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 14/05/2024)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO

O Recurso Especial não deve ser conhecido, pois os paradigmas indicados não guardam relação de similitude fática com o aresto recorrido, fato que torna inviável a aferição de divergência interpretativa entre os acórdãos confrontados.

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

(Processo nº 13502.900146/2015-32; Acórdão nº 9303-015.265; Relator Conselheiro Alexandre Freitas Costa; sessão de 10/06/2024)

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, deve ser compatível com o estabelecido de forma vinculante pelo STJ no REsp no 1.221.170/PR (atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida).

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. ARQUEAÇÃO. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO.

Despesas portuárias na exportação de produtos acabados e despesas de arqueação na exportação não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços sucedem o processo produtivo da empresa, não guardando com ele qualquer vínculo de essencialidade ou relevância. (grifei)

DOCUMENTO VALIDADO

> (Processo nº 10280.903009/2013-51; Acórdão nº 9303-015.949; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 11/09/2024)

De acordo com o disposto no artigo 123, § 4º, do RICARF, as Súmula do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores.

Sendo assim, em observância à Súmula CARF nº 232, voto por manter as glosas dos créditos sobre as despesas portuárias na exportação.

Ainda neste tópico, a Recorrente alega que dentre os valores glosados, alguns têm natureza de insumos utilizados no processo produtivo, conforme trecho abaixo reproduzido:

> Antes de demonstrar que o entendimento fiscal carece de suporte legal, a recorrente destaca que dentre os valores glosados alguns deles têm natureza de insumos utilizados no processo produtivo.
>
> Trata-se das notas de reembolso emitidas pela pessoa jurídica Navegação e Comércio Guararapes Ltda. (doc. 07 da manifestação de inconformidade) ora juntadas, as quais são relacionadas a serviços aduaneiros na importação de trigo, ou seja, **custo de aquisição de insumos na importação**, passíveis de creditamento com base no art. 3º, inciso II, das Leis n. 10637 e 10833.
>
> Da mesma forma, no que se refere aos serviços prestados pela Rodofeno Transportadora Ltda. ME, como se pode notar pelo contrato apresentado (doc. 08 da manifestação de inconformidade), trata-se de serviços relacionados à biomassa, que se trata de um insumo utilizado na caldeira, custo de produção da recorrente, passível de creditamento com base no inciso II do art. 3º das Leis n. 10637 e 10833 e nos incisos IX do art. 3º da Lei n. 10637 e III do art. 3º da Lei n. 10833. Como se vê, o contrato alude a "explana, carregamento e cobertura de feno", sem qualquer relação com armazenagem.

Analisando a documentação referente à Navegação e Comércio Guararapes e à Rodofeno Transportadora Ltda – ME (se que refere a serviços de transporte de insumo utilizado na caldeira – "explana, carregamento e cobertura de feno"), entendo que razão assiste à Recorrente, sendo passível de creditamento pelo art. 3º, inciso II, das leis de regência das contribuições, motivo pelo qual reverto as referidas glosas.

b) Aluguel de vagões

A Autoridade Fiscal glosou os créditos sobre as despesas atinentes ao aluguel de vagões, sob o fundamento de que a norma relativa aos gastos com aluguéis só é aplicável para máquinas e equipamentos, sendo que os vagões para transporte de mercadorias sobre vias férreas seriam veículos, no que foi confirmada pelo acórdão recorrido.

A Recorrente argumenta que o aluguel de vagões é feito com vistas à movimentação de cargas dentro do porto, possibilitando seu manejo e exportação, sendo um serviço essencial para a conclusão do processo de exportação, razão pela qual a glosa dos valores carece de suporte legal.

DOCUMENTO VALIDADO

Defende que "*os veículos, quando intrinsecamente relacionados à atividade produtiva da pessoa jurídica, como "in casu", constituem máquinas e equipamentos cujo aluguel é passível de creditamento.*"

Em que pese o entendimento pessoal dessa Conselheira Relatora, o fato é que, em relação ao aluguel de veículos destinados ao transporte de carga ou de passageiros, a vedação ao creditamento já foi objeto de consolidação jurisprudencial, conforme dispõe a Súmula nº 190, de 20/06/2024 e Acórdãos Precedentes:

> **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
>
> **Acórdão nº 9303-014.415**
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008
>
> ALUGUEL DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.
>
> Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002) aquelas com aluguéis de veículos, inclusive os de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI)

De acordo com o disposto no artigo 123, § 4º, do RICARF, as Súmula do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para manter as glosas dos créditos sobre as despesas atinentes ao aluguel de vagões.

Dos créditos apurados sobre os fretes contratados

a) Fretes não comprovados por documentação hábil e idônea

No tocante a este tópico, por estar em conformidade com o convencimento desta Conselheira Relatora, adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho do voto proferido pelo Conselheiro Relator Rodrigo Lorenzon Yunam Gassibe (Acórdão nº 3301-013.987), nos autos do processo nº 13971.721329/2018-18, também da Recorrente Bunge Alimentos S.A., no qual se

DOCUMENTO VALIDADO

Original

discute a mesma temática e que foi, inclusive, objeto de pedido da Recorrente para reunião e julgamento em conjunto com o processo sob julgamento:

> **a. Dos fretes não comprovados por documentação hábil e idônea**
>
> Expõe a recorrente que, com o objetivo de tornar o transporte das mercadorias vendidas mais eficiente, com respaldo em autorização regulatória expressa, firmou contrato com a empresa Siga Fácil e outros prestadores de serviços a ela vinculados (a UNIK S.A., por exemplo), para que essas empresas especializadas operacionalizassem toda a estrutura de pagamentos aos transportadores subcontratados.
>
> Embora as filiais transportadoras sejam responsáveis pela organização e administração dos fretes incorridos pela impugnante, "subcontratando" terceiros para deslocar os produtos no território nacional e emitindo os respectivos conhecimentos de transporte, todo o fluxo de pagamentos aos aludidos transportadores é realizado por intermédio da SIGA FÁCIL S.A e empresas vinculadas, em nome da recorrente. Aduz que este modelo, não resultou em vantagem fiscal em relação à apropriação de créditos.
>
> Do exame dos argumentos da recorrente, a autoridade fiscal concluiu que (i) os documentos apresentados não comprovaram os pagamentos aos transportadores subcontratados; e (ii) que os transportadores subcontratados foram, na verdade, contratados de forma direta pela recorrente, inexistindo, no caso concreto, qualquer subcontratação; logo, considerando que os subcontratados não emitiram conhecimentos de transporte, também não haveria prova da emissão do documento fiscal que respaldasse a operação de transporte.
>
> > “Como se percebe, a questão central da presente glosa está na constatação de que os CT-e emitidos por estabelecimentos da própria fiscalizada não constituem documentos fiscais hábeis e idôneos para a tomada de crédito de Pis/Pasep e Cofins, sendo que a comprovação das operações deve ser realizada, necessariamente, pelos documentos fiscais emitidos pelos transportadores que efetivamente prestaram os serviços.
> >
> > O fato é que a contribuinte estruturou suas operações mediante a constituição de diversos estabelecimentos filiais com atividade econômica de transporte de carga (ditas “filiais de transporte”), as quais seriam responsáveis por executar os serviços de transporte necessários à atividade. Entretanto, essas filiais não executavam os serviços de transporte por si mesmas. Sua função consistia em contratar terceiros para executar tais serviços, momento em que, segundo a contribuinte, surgiria a operação de “subcontratação”.
> >
> > Ocorre que os documentos fiscais informados nas EFD-Contribuições, regra geral, foram os CT-e emitidos pelas “filiais de transporte” contra os estabelecimentos da contribuinte tomadores dos serviços, e não os

DOCUMENTO VALIDADO

> documentos fiscais eventualmente emitidos pelas transportadoras que efetivamente prestaram os serviços."

A recorrente afirma que "*(i) os serviços de transporte interestadual são tributados pelo ICMS; (ii) com o objetivo de formalizar a prestação do serviço de transporte e viabilizar a cobrança, fiscalização e arrecadação do ICMS correspondente, instituiu-se a obrigação do transportador de emitir conhecimento de transporte; e (iii) nos casos de subcontratação de serviços de transporte, o Convênio SNIEF n.6 determinou a emissão de conhecimentos de transporte tanto pelo subcontratante como pelo subcontratado*".

Nesse sentido, destaque-se a Solução de Consulta COSIT nº 148, de 2019, que dispõe em sua ementa o seguinte:

> "Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. INSUMO. CT-e.
>
> No regime de apuração não cumulativa da Cofins, é possível a apuração de crédito na modalidade aquisição de insumos por pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontrate outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços.
>
> A transportadora de cargas subcontratante pode realizar a apropriação de créditos da Cofins relativos ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, também na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada. A veracidade dos créditos apropriados pode ser comprovada com documentos hábeis e idôneos, com conteúdo esclarecedor em relação às operações a que se refiram, observando-se eventuais regramentos fixados pelas legislações tributárias estaduais e demais normas que regulam o transporte de cargas.
>
> SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Convênio Sinief nº 6, de 1989; e Ajuste Sinief nº 9, de 2007; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

A consulente, no caso, é empresa do ramo de gerenciamento logístico e realiza a subcontratação de outros prestadores de serviços de transportes para a execução dos serviços contratados pelos clientes. A solução de consulta resolve no sentido de que a subcontratante deve emitir o Conhecimento de Transporte, e mesmo na hipótese de não haver, ao amparo de legislação específica, a emissão de conhecimento pela transportadora subcontratada, é permitido o aproveitamento de crédito das contribuições à subcontratante. A veracidade dos créditos, por óbvio, deve ser comprovada com documentação hábil, idônea e compatível com

DOCUMENTO VALIDADO

os dados constantes do CT-e emitido pela própria subcontratante e que faça prova dos dispêndios realizados.

Se é permitido o aproveitamento de crédito pela subcontratante sem o conhecimento de transporte, contanto que haja outros documentos idôneos, o mesmo entendo que possa ser aplicado ao presente.

A fiscalização constatou a existência de 755.595 documentos fiscais que amparam os créditos com transporte de mercadoria, sendo que 654.495 foram emitidos pelos estabelecimentos especializados/filiais de transporte da recorrente. Para a fiscalização, não existe a figura jurídica da prestação de serviços a si mesmo.

Com a devida vênia, a emissão desses documentos, a meu ver, servem como comprovação hábil e idônea. Em momento algum se aventou a hipótese de simulação da subcontratação ou da criação dos estabelecimentos especializados, não se fazendo qualquer constatação sobre ausência de atividade ou existência deles. Todos os elementos levam a crer que as filiais de transporte exercem tal atividade e praticam atos válidos. A questão apontada no relatório fiscal é formal e, para a autoridade fiscal, a documentação apresentada não fez prova dos créditos com despesas de frete.

Cito como exemplo da comprovação os documentos às fls. 2258 a 2495, na qual a recorrente apresenta, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 06, de 2019, explicação detalhada do processo.

Diante dos fatos e dos argumentos jurídicos, entendo que os estabelecimentos autônomos criados para exercer a atividade de contratação dos serviços de transporte são aptos para emitir o conhecimento de transporte, valendo-se como prova do crédito de frete prestado, mesmo que as transportadores subcontratados não emitam tal documento.

A fiscalização, também, encontrou divergências no valor do serviço prestado constante dos CT-e emitidos frente aos valores informados pelos subcontratados, colhidos em procedimento de diligência, concatenados na tabela abaixo, reproduzida do relatório fiscal (fl. 1009):

CNPJ da transportadora	Nome da transportadora	Qtde. de operações informadas pela BUNGE	Valor da Prestação do Serviço constante nos CT-e emitidos pela BUNGE (R$)	Valores da prestação de serviços informados em diligência (R$)	Diferenças (R$)
11.286.956/0001-18	ABR TRANSPORTE DE CARGAS LTDA - ME	1.234	8.175.464,99	636.276,08	7.539.188,91
05.688.169/0001-08	TRANSPORTADORA FAVARO LTDA - EPP	778	3.307.468,17	784.530,76	2.522.937,41
80.715.493/0001-85	TRANSPORTES AGOSTINI LTDA - ME	605	2.925.554,27	420.705,24	2.504.849,03
73.595.423/0001-75	FELIMAR TRANSPORTES LTDA - EPP	565	3.202.381,01	1.067.436,63	2.134.944,38
79.469.714/0001-01	TRANSPORTADORA RORATO LTDA - EPP	557	3.730.870,00	1.639.109,70	2.091.760,30
	TOTAIS	**3.739**	**21.341.738,44**	**4.548.058,41**	**16.793.680,03**

Disso, concluiu-se que houve comprometimento da liquidez e certeza dos créditos apurados, levando à glosa dos montante integral R$ 21.341.738,44.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> A recorrente sustenta que a fiscalização presumiu como verdadeiras as informações prestadas pelos transportadores, sem verificar o efetivo pagamento. Ademais, se houvesse valor a ser glosado, seria a diferença e não o valor integral. Além disso, listou todas as operações contratadas junto aos transportadores acima, com a respectiva chave de acesso, o número da nota fiscal relativa ao produto deslocado, a respectiva chave de acesso, o valor objeto da prestação de serviços e
>
> o correspondente canhoto destacado e rubricado pelo recebedor do produto transportado.
>
> Assiste razão à recorrente. Não havendo caracterização de fraude ou simulação, os documentos apresentados são idôneos, e, caso fosse constatada divergência entre o valor efetivamente pago aos transportadores e o valor aproveitado de crédito, o procedimento restaria correto.
>
> Desta forma, ao que concerne o tema, dou provimento ao recurso, para reestabelecer os créditos derivados da motivação "fretes não comprovados por documentação hábil e idônea".

Isso posto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reestabelecer os créditos derivados da motivação "fretes não comprovados por documentação hábil e idônea".

b) Fretes amparados por CT-e´s complementares cujo CT-e original não consta do Bloco D da EFD-Contribuições

Da mesma forma, tocante a este tópico, por estar em conformidade com o convencimento desta Conselheira Relatora, adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho do voto proferido pelo Conselheiro Relator Rodrigo Lorenzon Yunam Gassibe (Acórdão nº 3301-013.987), nos autos do processo nº 13971.721329/2018-18:

> **b. Dos fretes amparados por CT-e's complementares cujo CT-e original não consta no Bloco D da EFD-Contribuições**
>
> A recorrente reconhece que as obrigações acessórias devem ser preenchidas adequadamente, de forma a viabilizar a validação de informações por ocasião dos procedimentos de fiscalização.
>
> No entanto, os erros de preenchimento nos diversos formulários não podem servir de fundamento para o cerceamento de direitos assegurados em lei.
>
> Isso porque os meros equívocos no preenchimento de obrigações acessórias, não têm o condão de inviabilizar o direito de crédito das contribuições, especialmente quando a própria fiscalização, a partir de outros meios de prova fornecidos pelo contribuinte, consegue obter as informações demandadas durante o procedimento de investigação.
>
> Devidamente intimada, a recorrente apresentou os esclarecimentos e a devida correlação dos CT-e originais com os CT-e complementares, com a identificação na EFD-Contribuições.

DOCUMENTO VALIDADO

> Já me manifestei diversas vezes sobre a importância da escrituração no campo/bloco correto da EFD-Contribuições, principalmente em relação aos créditos extemporâneos, sobre os quais entendo que o pleiteante deva apresentar a apuração das contribuições de períodos anteriores para verificação se tal crédito fora ou não utilizado. O propósito não é a obrigação acessória em si mesma, mas que esta represente, de forma fidedigna, os fatos. O que se quer impedir é o aproveitamento em duplicidade e não o impedimento do crédito.
>
> No caso, a recorrente reconheceu o erro e mapeou o campo/bloco no qual escriturou equivocadamente os CT-e principais, em outras palavras, entendo que a recorrente fez o necessário e suficiente para demonstrar o seu direito ao creditamento. Entendo que o caso seria de atribuição de multa por erro de preenchimento, desta forma, com a devida vênia, não vislumbro a aplicação do instituto da glosa.
>
> Diante disso, reverto as glosas dos créditos decorrentes de despesas com frete amparadas em CT-e's complementares que não sejam vinculados a CT-e's originais regularmente escriturados no Bloco D das EFD-Contribuições.

Isso posto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter as glosas dos créditos decorrentes de despesas com frete amparadas em CT-e's complementares que não sejam vinculados a CT-e's originais regularmente escriturados no Bloco D das EFD-Contribuições.

c) Fretes relacionados a transportadores com situação cadastral inconsistente

Segundo o relatório fiscal, a Recorrente apurou créditos das contribuições sobre fretes relacionados a transportadores que, na data de emissão dos respectivos CT-e's, estavam com em situação irregular no seu CNPJ ("baixada").

Intimada a apresentar esclarecimentos a respeito dessa questão, bem como a comprovação dos pagamentos realizados aos aludidos prestadores de serviços com situação cadastral irregular, a Recorrente apresentou comprovantes de inscrição junto à ANTT e ao Fisco Estadual (SINTEGRA), que atestariam a regularidade das transportadoras. A Recorrente também reiterou as suas considerações a respeito do modelo de pagamentos realizados.

A Recorrente argumenta que a Autoridade Fiscal foi omissa em relação aos comprovantes de inscrição junto à ANTT e ao Fisco Estadual (SINTEGRA) apresentados.

Aduz a Recorrente que "*Não é razoável aceitar que a recorrente deva fiscalizar a regularidade de seus prestadores de serviços junto à RFB para, então, aproveitar créditos das contribuições. A identificação de um número de CNPJ, acompanhada da habilitação junto aos Estados e à ANTT, presume integralmente a regularidade do transportador junto aos órgãos públicos.*"

No entendimento da Autoridade Fiscal, a inscrição no CNPJ é baixada, em regra, quando da extinção da pessoa jurídica. Ou seja, estar-se-ia diante de uma prestação de serviços

DOCUMENTO VALIDADO

por entes sem personalidade jurídica, o que vedaria a apuração de créditos das contribuições. A Autoridade Fiscal afirma ainda que a inidoneidade de CT-e's emitidos por pessoas jurídicas extintas poderia ser infirmada pela apresentação dos competentes comprovantes de pagamento, indicando que o serviço de fato foi prestado.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Ao contrário do que defende a Recorrente, entendo que os Comprovantes de Consulta do Transportador habilitado na ANTT e o SINTEGRA não têm o condão de afastar a irregularidade cadastral identificada e comprovar a efetividade da prestação de serviço de transporte.

Isso posto, mantenho as glosas dos créditos decorrentes de despesas com fretes relacionados a transportadores com situação cadastral inconsistente.

d) Fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas

Trata-se de glosas sobre fretes incorridos pela Recorrente relacionados a transportadores cujo CNAE informado no CNPJ "*não guardava relação alguma com o transporte de cargas*".

Primeiramente, é de se ressaltar que o serviço de transporte de cargas é atividade regulada, ou seja, o interessado em exercê-la deve, previamente, realizar registro na Agência Nacional de Transporte Terrestre e, para tanto, deve possuir como atividade o transporte rodoviário de cargas, nos termos do artigo 2° da Lei 11.442/2007 e artigo 6° da Resolução ANTT 4.779/2015:

> Lei 11.442/2007
>
> Art. 2° A atividade econômica de que trata o art. 1º desta Lei é de natureza comercial, exercida por pessoa física ou jurídica em regime de livre concorrência, e depende de prévia inscrição do interessado em sua exploração no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas - RNTR-C da Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, nas seguintes categorias:
>
> I - Transportador Autônomo de Cargas - TAC, pessoa física que tenha no transporte rodoviário de cargas a sua atividade profissional;
>
> II - Empresa de Transporte Rodoviário de Cargas - ETC, pessoa jurídica constituída por qualquer forma prevista em lei que tenha no transporte rodoviário de cargas a sua atividade principal.
>
> Resolução ANTT 4.779/2015
>
> Art. 6º Para inscrição e manutenção do cadastro no RNTRC, o TRRC deve atender aos seguintes requisitos, de acordo com as categorias: (...)II - Empresa de Transporte Rodoviário de Cargas - ETC:
>
> a) possuir Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas - CNPJ ativo;

DOCUMENTO VALIDADO

> b) estar constituída como pessoa jurídica por qualquer forma prevista em Lei, **tendo o transporte rodoviário de cargas como atividade econômica;**
>
> c) ter sócios, diretores e responsáveis legais idôneos e com CPF ativo;
>
> d) ter Responsável Técnico idôneo e com CPF ativo com, pelo menos, 3 (três) anos na atividade, ou aprovação em curso específico;
>
> e) estar em dia com sua contribuição sindical, e
>
> f) ser proprietário ou arrendatário de, no mínimo, um veículo automotor de carga categoria "aluguel", na forma regulamentada pelo CONTRAN. (grifei)

No curso da fiscalização, a Recorrente trouxe aos autos os comprovantes de inscrição desses prestadores de serviços junto à ANTT e ao Fisco Estadual, tendo apresentado ainda planilha indicando as empresas que possuíam atividade de transporte de cargas como atividade econômica secundária no CNAE.

Dessa forma, considerando a motivação da glosa realizada pela Autoridade Fiscal neste tópico (*pessoa jurídica com CNAE não correspondente a transporte de cargas*), entendo que devem ser revertidas as glosas em relação às pessoas jurídicas prestadoras do serviço de transporte para as quais a Recorrente apresentou os respectivos Comprovantes de Inscrição junto à ANTT, e também para aqueles que possuíam atividade de transporte de cargas como atividade econômica no CNAE, mesmo que secundária, conforme indicado na planilha apresentada no processo.

e) Fretes vinculados a NF-e's representativas de operações sem direito ao creditamento

O item 7.3.7 do Relatório Fiscal trata dos fretes vinculados a NF-e's representativas de operações sem direito ao creditamento, que foram classificadas conforme abaixo:

> • Transferência de produtos acabados ou outros materiais, entre estabelecimentos da contribuinte;
>
> • Operações de compra de mercadorias ou insumos sobre os quais a contribuinte não apurou créditos; ou
>
> • Operações nas quais a contribuinte não figura como emitente ou destinatária da NF-e.

Considerando a delimitação dos motivos que justificam as glosas realizadas nesse item nos três temas destacados pela fiscalização, passa-se à análise de cada um deles.

e.1) Transferência de mercadorias, produtos acabados e de outros materiais entre estabelecimentos da Recorrente.

e.1.1) Frete entre estabelecimentos de produtos inacabados ou em processo de elaboração

Neste tópico, a Recorrente assim esclarece:

DOCUMENTO VALIDADO

> Para o desenvolvimento de sua atividade econômica, a recorrente possui fábricas e filiais em diversas cidades do Brasil, que concentram as suas plantas industriais e os seus centros de distribuição. Diante disso, em razão da complexidade do processo produtivo da recorrente, é comum a transferência de matérias-primas e produtos em elaboração entre os seus diferentes complexos industriais, para a obtenção de maior eficiência produtiva.
>
> Esse é justamente o caso da soja em grão, por exemplo, cuja transferência entre estabelecimentos é necessária para viabilizar as operações de limpeza, secagem, esmagamento e armazenagem temporária. Todos esses procedimentos, essenciais ao processo produtivo, resultam ao final no produto exportado pela recorrente.
>
> Neste contexto, os créditos das contribuições ao PIS e da COFINS glosados pela fiscalização envolvem despesas de frete incorridas para a remessa e o transporte de matérias-primas, produtos intermediários e produtos em elaboração entre seus diferentes estabelecimentos, tendo em vista a operacionalização e as diversas etapas dos seus processos produtivos.

Analisando o Recurso Voluntário neste subtópico, depreende-se que somente é abordada a soja em grãos, em relação à qual entendo assistir razão à Recorrente.

O frete pago na movimentação de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos do mesmo contribuinte integra o custo de produção, podendo ser considerado como insumo durante o processo de produção, com base no inc. II do art. 3° das Lei nº 10.833/03 e Lei nº 10.637/2002, pouco importando se o bem transportado não estava onerado pela Contribuição para o PIS e pela Cofins não cumulativas.

Nesse sentido, é remansosa a jurisprudência do CARF:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014
>
> (...)
>
> CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE
>
> As despesas com fretes para a transferência/transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.
>
> (Processo nº 1020.900591/2016-80; Acórdão nº 3102-002.460; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/05/2024)
>
> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Ano-calendário: 2017
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE
>
> As despesas com fretes para a transferência/transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.
>
> (Processo nº 19679.722049/2018-18; Acórdão nº 3102-002.841; Relator Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel; sessão de 21/07/2025)

Isso posto, devem ser revertidas as glosas de despesas sobre fretes na transferência da soja em grãos entre os estabelecimentos da Recorrente.

e.1.2) Frete entre estabelecimentos de produtos acabados e de materiais utilizados nas operações de venda

A Autoridade Fiscal concluiu que os dispêndios com fretes entre estabelecimentos de produtos acabados não poderiam gerar créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS não cumulativas, por ausência de disposição legal, tendo sido encampada pelo acórdão recorrido.

A Recorrente sustenta que, para a comercialização dos seus produtos em larga escala e com abrangência nacional, conta com centros de distribuição e depósitos em diversas cidades do Brasil, nos quais armazena os produtos para posterior venda para os clientes finais. Da mesma forma, para viabilizar a realização das vendas, por vezes a impugnante precisa deslocar mercadorias entre estabelecimentos cuja atividade não necessariamente compreende a distribuição dos produtos. Defende que os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos enquadram-se na hipótese prevista no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10833/2003.

Prossegue argumentando que a expressão "frete na operação de venda" não pode ficar restrita apenas à comercialização direta e imediata do produto do estabelecimento produtor para o adquirente final, uma vez que, na atual dinâmica dos negócios, existe uma complexidade maior nas operações, que decorre do mercado, da logística de um país grande como Brasil, dos costumes ou mesmo das peculiaridades do produto negociado. Portanto, no cenário atual, a venda de mercadoria constitui uma operação complexa e influenciada por diversos fatores empresariais, que não se restringem à venda para o cliente final. Requer que as glosas fiscais realizadas a título de fretes entre estabelecimentos sejam canceladas.

Até recentemente, esta Conselheira Relatora se posicionava no sentido de admitir o aproveitamento de créditos sobre frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

No entanto, em 26 de setembro de 2024, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a Súmula nº 217 do CARF, segundo a qual "*Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.*"

DOCUMENTO VALIDADO

Original

De acordo com o disposto no artigo 123, § 4º, do RICARF, as Súmula do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

e.2) Frete sobre as operações de compra de mercadorias ou insumos sobre os quais a Recorrente não apurou créditos.

A Autoridade Fiscal glosou as despesas com fretes nos transportes de insumos e mercadorias não tributadas, com suspensão e com alíquota zero:

> • Compra de soja em grão: as receitas de venda de soja estão submetidas à suspensão da incidência do Pis/Pasep e Cofins, conforme art. 29 da Lei nº 12.865/2013. Como o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dá direito a crédito (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), a contribuinte, acertadamente, não incluiu essas operações de compra de soja no Bloco C de suas EFD-Contribuições. Ou seja, não tomou créditos sobre as aquisições de soja. Como o frete pago para viabilizar essas aquisições se agrega ao custo de aquisição da mercadoria, conforme assentado no item 7.3 deste Relatório, conclui-se que não há direito a crédito sobre o frete vinculado a operações de compra de soja.
>
> • Compra de açúcar com fim específico de exportação: como as receitas de venda com fim específico de exportação não estão sujeitas à incidência das contribuições, a contribuinte, acertadamente, não apurou créditos sobre suas aquisições com fim específico de exportação. Em decorrência, não pode, da mesma forma, apurar créditos sobre o frete pago nessas aquisições. A informação de que se trata de operação com fim específico de exportação está no campo "CTe - Observações Gerais de Conhecimento".
>
> • Compra de trigo: como as receitas de venda de trigo estão sujeitas à alíquota zero das contribuições (inciso XV do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), a contribuinte, acertadamente, não apurou créditos nessas aquisições. Em decorrência, não pode apurar créditos sobre o frete pago para viabilizar essas compras.

Alega a Recorrente que a conclusão da fiscalização não merece prosperar, visto que o bem adquirido representa insumo da produção e o frete incorrido pelo adquirente não esbarra nas vedações contidas nos incisos I e II do § 2° do art. 3° das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, nesse sentido, a pessoa jurídica estará autorizada a apropriar o crédito sobre o frete incorrido na aquisição do insumo.

A premissa adotada pela Autoridade Fiscal e recepcionada pelo acórdão recorrido, segundo a qual o destino do crédito do frete deve seguir o mesmo regime da mercadoria transportada, mostra-se equivocada, como vem sendo reiteradamente reconhecido pelo CARF:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**
>
> Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

DOCUMENTO VALIDADO

Original

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

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.

(Processo nº 13971.722179/2018-51; Acórdão nº 9303-015.666; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 15/08/2024)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/08/2011, 31/07/2012

CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS À NÃO INCIDÊNCIA, SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO DO BEM ADQUIRIDO AO CRÉDITO.

Tratando-se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos e bens para revenda que não sofreram a incidência da contribuição ou foram tributados à alíquota zero, o custo do serviço, quando prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito a crédito para o adquirente.

(Processo nº 10945.721082/2016-99; Acórdão nº 3301-013.829; sessão de 28/02/2024)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.

(Acórdão nº 3402-003.968; sessão de 28 de março de 2017)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado."

DOCUMENTO VALIDADO

(Acórdão nº 3401-010.520; sessão de 15/12/2021)

Veja-se, ainda, o enunciado da Súmula CARF nº 188, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024:

> Súmula CARF nº 188
>
> 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.

Dessa forma, afigura-se legítima a tomada de créditos sobre os fretes que tenham sido efetivamente tributados, registrados de forma autônoma, mesmo que se refiram a aquisição de bens que não sofreram a incidência da contribuição.

Portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter a glosa sobre os fretes ora tratados, desde que tenham sido efetivamente tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

e.3) Frete sobre as operações nas quais a Recorrente não figura como emitente ou destinatária da NF.

Em relação a estas glosas, a Autoridade Fiscal aponta não ser possível caracterizar que se trata de um frete na operação de venda, pelo motivo de que não há nota fiscal de venda emitida pela Recorrente vinculada ao CT-e. Constata a fiscalização que há indicação de CFOP na NF-e, de emitente diverso da Recorrente, de remessa de mercadorias para formação de lote de exportação.

A Recorrente argumenta que, a despeito de não constar como emitente ou destinatária das notas fiscais, o ônus do frete foi efetivamente por ela suportado. Por se tratar de vendas com fim específico de exportação, por meio das quais o remetente envia a mercadoria diretamente ao porto, o frete foi arcado pela Recorrente.

Não assiste razão à Recorrente.

Para a concessão do crédito de frete, na venda ou revenda com o fim específico de exportação, é imprescindível a demonstração de que o frete é efetivamente de venda, e não de mera transferência. Ao se transferir o produto para porto ou armazém alfandegado, este deve se encontrar vendido, com destino a território estrangeiro. Apenas quando comprovado – o que não se verifica no caso concreto - o transporte ao porto é parte do frete de venda.

Portanto, devem ser mantidas as glosas.

f) Fretes amparados por CT-e´s complementares nos quais a operação de transporte do CT-e complementado é inconsistente

DOCUMENTO VALIDADO

A fiscalização afirma que as operações se identificam com as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da Recorrente. Esclarece o acórdão recorrido:

> **5.3.6) Item 7.3.9 do Relatório Fiscal - fretes amparados por CT-e's complementares nos quais a operação de transporte do CT-e complementado é inconsistente**: alega a defesa que considerando-se que o debate no presente subitem é idêntico àqueles mencionados anteriormentes, por economia processual, reitera as suas considerações anteriores, requerendo também a reversão das glosas objeto desse item do relatório fiscal.
>
> Neste ponto, tendo em vista que a defesa reporta sua razões de cotestação as alegações trazidas nos itens anteriores, por economia processual, adota-se as razões de decidir que fundamentaram a decisão proferida ao longo deste tópico (5.3 Da glosa de créditos apurados sobre frete).

A Recorrente concorda e defende que "*a conclusão da fiscalização não merece prosperar, conforme já restou demonstrado pela recorrente na presente defesa, ao fundamentar a possibilidade de aproveitamento de créditos sobre os fretes incorridos nas transferências de mercadorias entre os seus estabelecimentos, seja de produtos em elaboração, seja de produtos acabados*." Sendo assim, "*a recorrente reitera as suas considerações anteriores, requerendo também a reversão das glosas objeto desse item do relatório fiscal*."

Dessa forma, aplico as mesmas conclusões, para (i) reverter as glosas de despesas sobre fretes na transferência da soja em grãos entre os estabelecimentos da Recorrente; e (ii) manter as glosas de créditos sobre frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente.

> **g) Fretes amparados por CT-e´s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-e´s complementares também representativos de compra de soja**

A fiscalização afirma nesse item do Relatório Fiscal que "*contribuinte apurou créditos básicos (CST 56) sobre despesas com fretes amparadas por CT-e's, vinculados a notas fiscais em papel, nos quais as informações relativas a 'operação de transporte' e 'informação da carga – produto predominante' indicam que se tratou da operação de compra de soja. São também objeto da presente análise os CT-e's complementares de CTe's originais representativos de compra de soja, ainda que os documentos fiscais vinculados a estes CT-e's originais, eventualmente, não sejam notas fiscais em papel*".

As receitas de venda de soja estão submetidas à suspensão da incidência das contribuições. Nos termos detalhados no tópico "***e.2) Frete sobre as operações de compra de mercadorias ou insumos sobre os quais a Recorrente não apurou créditos***.", a fiscalização e o acórdão recorrido entenderam que ao frete se aplica a mesma regra de tributação do insumo/mercadoria. Portanto, se não há incidência, o frete também não concede direito ao crédito.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Por economia processual, adoto as mesmas razões do item "e.2" acima mencionado e reverto as glosas.

h) Fretes amparados por CT-e´s vinculados a NF´s em papel com operação de transporte retorno de depósito

A fiscalização afirma que "*contribuinte apurou créditos básicos(CST 56) sobre despesas com fretes amparados por CT-e's, vinculados a notas fiscais em papel, nos quais a operação de transporte indicada é o 'retorno de depósito'*". De acordo com o seu entendimento, essas operações de transporte não geram direito à apropriação de créditos, por falta de previsão legal, já que representam transferências entre filiais.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente afirma que:

> Nesse caso específico, trata-se das operações de transporte dos depósitos da recorrente para outras unidades. Essas operações podem ter diversas finalidades, como por exemplo, o deslocamento de produtos acabados permitindo a conclusão de operações de venda ou até mesmo de bens que foram provisoriamente depositados (armazenados) e que serão utilizados posteriormente na produção.

A Recorrente reconhece que se trata de operações de transferência entre os seus estabelecimentos e confirma haver deslocamento de produtos acabados.

Como já tratado no tópico ***"e.1.2) Frete entre estabelecimentos de produtos acabados e de materiais utilizados nas operações de venda"***, a Súmula nº 217 do CARF, de reprodução obrigatória por este Colegiado, estabelece que "*Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.*"

Por outro lado, a alegação da Recorrente de que **pode** ser inclusive operações de bens provisoriamente depositados e que serão utilizados posteriormente na produção é extremamente genérica e não comprova que se trata de transferência de insumos ou produtos em elaboração entre os seus estabelecimentos, e sequer indica quais seriam essas operações, razão pela qual não há como reverter tais glosas. A juntada de algumas notas fiscais e conhecimentos de transporte não supre a carência probatória neste caso.

Como é cediço, em se tratando de processos de ressarcimento, o ônus de comprovar a existência e a qualidade do direito creditório recai sobre o contribuinte, conforme se direciona a jurisprudência desse Egrégio Conselho:

> **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**
>
> Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007
>
> PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.
>
> (Processo nº 1080.725950/2011-05; Acórdão nº 3202-001.997; Relatora Conselheira Juciléia de Souza Lima; sessão de 21/08/2024)

Isso posto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

i) Fretes amparados por CT-e´s vinculados a NF´s em papel representativas de compra de produtos agropecuários e dos fretes amparados por CT-e's vinculados a NF's eletrônicas representativas de compras de produtos agropecuários

Os serviços de frete contratados vinculam-se à aquisição de mercadorias sujeitas à aproveitamento de crédito presumido. Nesse sentido, a fiscalização concluiu que os fretes devem seguir as mesmas regras aplicadas aos bens adquiridos, ou seja, que o frete correspondente à aquisição de insumo que tenha gerado aproveitamento de crédito presumido também deve gerar crédito presumido e não créditos nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ou seja, novamente a fiscalização e o acórdão recorrido entenderam que ao frete se aplica a mesma regra de tributação do insumo/mercadoria.

Alega a defesa que se o bem adquirido representar insumo da produção e o frete incorrido pelo adquirente não esbarrar nas vedações contidas nos incisos I e II do § 2° do art. 3° das Leis nºs 10.637/2002, e 10.833/2003, a pessoa jurídica estará autorizada a apropriar o crédito sobre o frete incorrido na aquisição do insumo, nos moldes convencionais.

Defende a Recorrente inexistir qualquer determinação na legislação no sentido de que a regra para aproveitamento de créditos aos bens adquiridos como insumos deva ser automaticamente aplicada aos fretes correspondentes a tais aquisições.

Assiste razão à Recorrente.

Por economia processual, aplico o mesmo posicionamento adotado nos tópicos anteriores, entendendo que o produto submetido às regras do crédito presumido não impacta o direito ao crédito referente aos fretes, devendo ser revertidas as glosas.

j) Fretes vinculados a NF´s de saída com CFOP inconsistente

De acordo com o Relatório Fiscal, a Recorrente teria se creditado da Contribuição para o PIS e da COFINS sobre despesas com fretes vinculados a notas fiscais de saídas que não se referem a operações de venda. A partir da análise dos CFOPs indicados nas notas fiscais, a fiscalização identificou que as operações abaixo, por não serem vendas, não autorizam a apuração de créditos por falta de disposição legal:

1. Industrialização efetuada para outra empresa;

DOCUMENTO VALIDADO

2. Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado;

3. Remessa de amostra grátis;

4. Remessa de mercadoria ou bem para demonstração;

5. Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado;

6. Remessa de vasilhame ou sacaria;

7. Remessa em bonificação, doação ou brinde;

8. Remessa para depósito fechado ou armazém geral;

9. Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente;

10. Remessa para industrialização por encomenda;

11. Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;

12. Transferência de produção do estabelecimento; e

13. Transferência de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária.

No Recurso Voluntário, a Recorrente esclarece que não irá contestar as glosas dos itens **3, 4, e 7**.

Prossegue defendendo genericamente que os itens **1, 2, 9, 10, 11, 12 e 13** representam fretes incorridos pela Recorrente no âmbito do seu processo produtivo, seja entre estabelecimentos da própria recorrente, seja para estabelecimentos de terceiros.

Em relação ao CFOP de "industrialização efetuada para outra empresa" (item **1**), o Relatório Fiscal apurou que "*os participantes (destinatários dos produtos) dessas notas fiscais são, na maioria das ocorrências, outros estabelecimentos da própria contribuinte, o que impede o enquadramento da situação como venda. As poucas ocorrências em que o participante não é um estabelecimento da BUNGE ALIMENTOS, configurando uma operação de venda, foram excluídas da glosa. Foram excluídas 104 ocorrências, no valor de R$ 107.273,88*." A Recorrente não refuta a afirmação fiscal, sendo importante destacar estarmos tratando de direito creditório, no qual o ônus da prova deve recair sobre quem o vindica, no caso, o contribuinte. Portanto, conclui-se tratar de remessa para estabelecimentos da própria Recorrente, devendo ser mantida as glosas.

Das genéricas informações prestadas, também se mantém as glosas em relação ao item **2** - "*outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado*".

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Também de forma genérica, esclarece a Recorrente que os itens **5, 6 e 8** correspondem a fretes de produtos acabados e materiais de embalagem entre os seus estabelecimentos, com o objetivo de viabilizar as suas vendas.

Em relação aos itens **5, 6, e 8**, como acima já abordado, a Súmula CARF nº 217 veda o direito aos créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS com despesas de fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. Sendo assim, considerando os esclarecimentos da Recorrente, entende-se que os itens **5 e 8** aqui se enquadram, devendo ser mantidas as glosas.

Os itens **11, 12 e 13** também se referem a transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da Recorrente, devendo ser mantidas as glosas.

Por outro lado, o item **6** se refere a "*remessa de vasilhame e sacaria*", ou seja, embalagens que, no meu entendimento, se enquadram como insumos do processo produtivo, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa. Como já abordado, o frete pago na movimentação de insumos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte integra o custo de produção, podendo ser considerado como insumo durante o processo de produção, com base no inc. II do art. 3° das Lei nº 10.833/03 e Lei nº 10.637/2002, razão pela qual entendo pela reversão das glosas.

No caso dos itens **9** ("*remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente") e **10** ("remessa para industrialização por encomenda*"), entendo que a remessa se deu com propósito de produção/industrialização, e, portanto, devem ser revertidas as glosas.

Portanto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter as glosas dos itens 6, 9 e 10.

k) Fretes em remessas para formação de lote sem prévio contrato de compra e venda

A Autoridade Fiscal glosou despesas com fretes incorridos supostamente nas remessas para formação de lotes de exportação e de remessas com o fim específico de exportação, por entender que a Recorrente não conseguiu comprovar que os referidos fretes foram realizados dentro do contexto de uma operação de venda. Salienta a Autoridade Fiscal a ausência de contrato de compra e venda formalizado anteriormente à execução do serviço de transporte.

Segue transcrito o seguinte trecho do Relatório Fiscal:

> 7.3.15. Frete em remessas para formação de lote sem prévio contrato de compra e venda
>
> Conforme noticiado no quesito 17 do TIF 03, a contribuinte apurou créditos básicos (CST 56) sobre despesas com fretes amparadas em CT-e's que indicam operação de transporte incompatível com o creditamento. **As operações de**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> **transporte mencionadas nos CT-e's são: *REMESSA PARA TERCEIROS, TRANSF. COM TRANSBORDO ENTRE FILIAIS-COLETA ARMAZEM GERAL, TRANSFERENCIA COM COLETA ARMAZEM GERAL, e TRANSFERENCIA ENTRE FILIAIS.* Tais CT-e's estão vinculados a itens de NF-e's que não indicam CFOP de venda, mas sim de remessas para formação de lote de exportação e de remessas com fim específico de exportação.** Relação detalhada dos conhecimentos de transporte objeto desse quesito foi apresentada à fiscalizada no Anexo 15 do TIF 03. Cada linha desse anexo representa um item da nota fiscal associada ao CT-e para o qual se pretendeu tomar o crédito. São ao todo 4.597 itens de notas fiscais, associados a um valor total de frete de R$ 14.022.711,89. (grifei)

O acórdão recorrido manteve as glosas, assim concluindo:

> Assim sendo, considerando-se que a contribuinte, em sede de manifestação de inconformidade, não fez nenhum apontamento em relação as inconsistências verificadas pela autoridade *a quo*, bem como, as razões de decidir que fundamentaram a decisão proferida ao longo deste tópico (5.3 Da glosa de créditos apurados sobre frete), as glosas ora contestadas também não merecem nenhum reparo.

A Recorrente argumenta que "*é extremamente comum no exercício de suas atividades a formação de lotes para posterior exportação, seja para atender demandas já contratadas (como aquela exemplificada no curso da fiscalização), **seja para atender demandas futuras**, otimizando os prazos de entrega convencionados com os seus clientes*." (grifei)

Prossegue a Recorrente:

> Assim, **a autorização para aproveitamento de créditos sobre tais fretes está respaldada nos mesmos fundamentos apresentados pela recorrente anteriormente (e ora reiterados), quando tratou dos fretes entre estabelecimentos de produtos acabados**.
>
> Isso porque a teleologia do inciso IX, do art. 3º da Leis n. 10833 é justamente autorizar o aproveitamento de créditos sobre os fretes que viabilizam a operação de venda e não apenas o frete incorrido efetivamente na entrega do bem ao cliente final.

A Recorrente faz apresenta, juntamente com o Recurso Voluntário, "*algumas notas fiscais e respectivos conhecimentos de transporte*" visando atestar a remessa para formação de lote.

É o que passo a apreciar.

A sua pretensão de encontrar respaldo "*nos mesmos fundamentos apresentados pela recorrente anteriormente (e ora reiterados), quando tratou dos fretes entre estabelecimentos de produtos acabados.*" se encontra superada em razão da Súmula CARF nº 217 ("*Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas*.").

DOCUMENTO VALIDADO

Original

No caso concreto, entendo que seria possível o creditamento das despesas incorridas com o frete para a formação de lote para exportação se comprovado que tais fretes efetivamente estariam integrando uma operação de venda das mercadorias, sendo aplicável, portanto, do art. 3º, inc. IX, e art. 15, inc. II, da Lei nº 10.833/2003, comprovação esta que não se encontra suficientemente demonstrada.

Neste sentido, transcrevo o seguinte trecho do voto proferido pelo Conselheiro Relator Rodrigo Lorenzon Yunam Gassibe (Acórdão nº 3301-013.987), nos autos do processo nº 13971.721329/2018-18, também da Recorrente Bunge Alimentos S.A., no qual se discute a mesma temática e que foi, inclusive, objeto de pedido da Recorrente para reunião e julgamento em conjunto com o processo sob julgamento:

> **k. Dos fretes em remessas para formação de lote sem prévio contrato de compra e venda**
>
> A recorrente apurou créditos sobre despesas com fretes amparados em CT-e's que indicam operação de transporte, que, no entender da fiscalização, são incompatíveis com o creditamento.
>
> As operações de transporte são: "remessa para terceiros", "transf. com transbordo entre filiais-coleta armazém geral", transferência com coleta armazém geral" e "transferência entre filiais". Os conhecimentos estão vinculados a itens de NF-e's que não indicam CFOP de venda, mas sim de remessas para formação de lote de exportação e de remessas com fim específico de exportação.
>
> Defende a recorrente que operações para formação de lotes de exportação e para vendas com fim específico de exportação inequivocamente estão relacionadas às operações de venda e, nesse contexto, há autorização para aproveitamento de créditos sobre os fretes correspondentes, nos termos do inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10833, de 2003.
>
> Assiste razão à fiscalização. **Para a concessão do crédito de frete, na venda ou revenda com o fim específico de exportação ou para formação de lote de exportação, necessária a demonstração de que o frete é efetivamente de venda, e não de mera transferência logística para "*atender demandas futuras, otimizando os prazos de entrega convencionados com os seus clientes*"**.
>
> **Se o intuito da remessa/transferência é otimizar a cadeia logística, a decisão cabe à administração do negócio, contudo, para aproveitamento do crédito, a legislação exige a operação de venda, que poderia ser facilmente comprovada.**
>
> Diante disso, nego provimento no tema.

Isso posto, mantenho as glosas.

Falta de estorno de créditos presumidos previstos na Lei nº 10.925, de 2004 – aquisições de caroço de algodão

DOCUMENTO VALIDADO

Para este tópico, adoto, como razões de decidir, trecho do voto proferido pelo Conselheiro Relator Rodrigo Lorenzon Yunam Gassibe (Acórdão nº 3301-013.987), nos autos do processo nº 13971.721329/2018-18, também da Recorrente Bunge Alimentos S.A., no qual se discute a mesma temática e que foi, inclusive, objeto de pedido da Recorrente para reunião e julgamento em conjunto com o processo sob julgamento:

> **11. Da falta de estorno de créditos presumidos previstos na Lei nº 10.925, de 2004 – aquisições de caroço de algodão**
>
> A fiscalização constatou que a recorrente deveria ter estornado a parcela do crédito presumido apurado sobre a quantidade de caroço de algodão utilizada para a fabricação do línter e do óleo bruto que teve destinação diversa da alimentação humana ou animal. Isso porque a pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial somente pode apurar créditos presumidos sobre os produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, conforme disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e no art. 5º da IN SRF nº 660, de 2006, já transcritos.
>
> O estorno se deve ao fato de que, no momento da entrada do caroço de algodão, não se é possível determinar a destinação do produto após seu processamento. Assim, é permitida a apuração do crédito presumido sobre a entradas de grãos adquiridos de pessoas físicas, de cooperados pessoas físicas, ou adquiridos de cerealistas ou pessoas jurídicas que exerçam a atividade agropecuária ou cooperativas de produção agropecuária, e, posteriormente, conhecendo-se do volume de grãos utilizados na fabricação de produtos aos quais foi dada destinação diversa, seria feito estorno do crédito apurado a maior, após o encerramento do período de apuração, a partir das vendas realizadas no mês. No caso, as vendas de línter de algodão e de óleo de algodão bruto, produtos estes derivados de caroço de algodão, foram efetuadas a produtores de biocombustível, do que se concluiu pela destinação diversa.
>
> A recorrente baseou-se no art. 47-B da Lei nº 12.546, de 2011, para a apuração do crédito presumido. No entanto, a autoridade fiscal entendeu que a apropriação do crédito só era possível durante a vigência do art. 47, revogado pela Lei nº 12.865, de 2013, de modo que não há que se falar em apuração de crédito com essa base legal em relação ao ano-calendário de 2016.
>
> Nesse sentido, a defesa concordou com a fiscalização, quanto à inaplicabilidade do referido artigo, contudo, questiona o cálculo realizado pela autoridade fiscal:
>
> > "Da leitura das etapas descritas do Relatório Fiscal conclui-se que a d. autoridade fiscal partiu da quantidade de kgs de línter e de óleo de algodão produzidos pela recorrente, multiplicou pela quantidade de caroço de algodão necessária para produzir 1kg desses materiais, identificando o suposto valor total das aquisições de caroços de algodão utilizadas na fabricação destes materiais. Por fim, multiplicou os valores obtidos pelas

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> alíquotas de crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS para determinar o valor de crédito presumido a ser estornado.
>
> Ocorre, contudo, que o raciocínio da fiscalização está equivocado, tendo em vista que não podem ser somadas as quantidades de insumos calculadas para cada produto, uma vez que uma mesma quantidade de caroço de algodão produz línter de algodão e óleo.
>
> Assim, ao efetuar o cálculo das quantidades de cada mercadoria multiplicado pela quantidade de insumo necessária para sua produção, a fiscalização efetuou uma glosa em duplicidade do crédito presumido apurado pela recorrente.
>
> Adiante, a d. autoridade obteve o preço médio de aquisição do caroço de algodão para cada mês, a partir das notas fiscais de aquisição do caroço. Para tanto, a d. autoridade fiscal dividiu o valor total das aquisições de cada mês pela quantidade total de caroço obtido, em kilograma. Verifica-se, portanto, que, mais uma vez, a d. autoridade fiscal houver por bem realizar cálculo a partir do arbitramento do valor do caroço de algodão, sem, novamente, qualquer amparo legal para tanto.
>
> Na terceira etapa, a d. autoridade fiscal multiplicou a suposta quantidade de caroço de algodão utilizada pela recorrente em cada mês do ano de 2016 pelo preço médio do caroço, obtendo-se, supostamente, o valor de aquisição de insumos utilizados na fabricação de línter e de óleo bruto de algodão.
>
> Sobre estes valores, a d. autoridade fiscal aplicou a alíquota de 0,5775%, para calcular ao valor de estorno de crédito presumido de contribuição ao PIS, e a alíquota de 2,66% para calcular ao valor de estorno de crédito presumido de COFINS."

Um segundo aspecto, apontado pela recorrente, reside na desconsideração, pela autoridade fiscal, dos estorno já efetivados em relação ao caroço de algodão. A conclusão da fiscalização foi de que "os ajustes informados na EFD não guardam relação com a questão da destinação diversa, e por essa razão não serão deduzidos dos valores dos ajustes apurados de ofício pela Fiscalização". A recorrente, portanto, requer que seus estornos já escriturados sejam abatidos do montante final de estorno.

Neste ponto, não assiste razão a recorrente. Em resposta à fiscalização, quando questionada sobre a destinação diversa, a recorrente informou que estorno por desvio de destinação não se aplicava ao caso, visto que era lhe assegurado o direito integral ao crédito presumido da aquisição de caroço de algodão. Deste modo, não pode agora a recorrente requerer o abatimento deste estorno efetuado, se a motivação deu-se por outros motivos.

Como último argumento, a recorrente expõe que o cálculo do estorno efetuado pela fiscalização acabou superando o montante do crédito presumido apurado no

ano de 2016, e indica a fórmula que entende ser correta para o cálculo do estorno:

> "Durante do ano de 2016 a recorrente apurou crédito presumido no montante total de R$ R$ 1.075.201,63. No entanto, como se verifica da fl. 172 do Relatório Fiscal, a recorrente deveria estornar um montante de R$ 1.204.944,22, sendo R$ 991.802,16 para COFINS e R$ 213.142,06 para contribuição ao PIS.
>
> (...)
>
> Para se chegar ao valor correto a ser estornado, a fiscalização deveria ter partido dos valores das vendas desses produtos, realizando a proporção do valor das vendas de línter e óleo com destino diverso daquele previsto no art. 8º da Lei n. 10925 com o valor total das vendas de produtos produzidos a partir do caroço de algodão adquirido, ou seja, dividindo o primeiro pelo segundo. Na sequência, dever-se-ia ter multiplicado este índice pelo montante de crédito presumido apurado pela recorrente no ano de 2016.
>
> Realizando tal cálculo, chegar-se-ia à conclusão de que a recorrente deveria estornar apenas R$ 196.074,11."

Concordo com a forma de cálculo proposta pela recorrente, mas não encontro razão nos valores por ela apurados.

Explico.

Da análise das planilhas tanto da fiscalização quanto da recorrente, ambas estão de acordo que o montante de caroço de algodão adquirido é R$ 33.210.871,04, do que se tem, pela aplicação das alíquotas, retiradas do relatório fiscal, de 0,5775%, para o PIS, e 2,66%, para a COFINS, um total de crédito presumido R$ 1.075.201,95, sendo R$ 191.792,78 de PIS e R$ 883.409,17 de COFINS. Nesse sentido, o valor global da glosa de crédito presumido realmente não pode ser R$ 1.204.944,22, sendo R$ 213.142,06 para o PIS e R$ 991.802,16 para a COFINS.

Outro ponto em que a planilha da fiscalização e a planilha da recorrente convergem é que foram vendidos 2.133.474,20 quilos de línter de algodão, que representa R$ 3.610.037,87, e 5.028.880,00 quilos de óleo de algodão bruto, que representa R$ 12.731.733,40, tendo como destinação diversa da requerida pela legislação.

A planilha da recorrente traz que o valor total dos bens vendidos derivados do caroço do algodão é de R$ 61.790.631,20, sendo que se referem a 61.049.504,20 quilos. As quantidades na entrada do caroço do algodão estão expostas na planilha da recorrente como sendo 62.784.374,00 quilos, portanto, validam-se as informações.

A recorrente orienta que o valor de partida é o valor dos bens com destinação diversa, R$ 16.341.771,27, que deve ser dividido pelo valor total dos produtos produzidos a partir do caroço do algodão R$ 61.790.631,20, do que chega a um

DOCUMENTO VALIDADO

índice de 0,26447. Seguindo à orientação, este índice deve ser aplicado ao valor do crédito presumido, que é R$ 1.075.201,95, ou seja, o valor que deveria ser estornado é R$ 284.358,71.

Abaixo reproduzo a tabela com a apuração mensal, aplicando o índice aos valores de crédito presumido de cada mês:

		A	B	C	D	E = A x índice	F = B x índice
Período	Valor total da entrada do caroço de algodão	Crédito PIS	Crédito COFINS	Venda de produtos derivados do caroço de algodão	Venda de línter de algodão e óleo de algodão com destinação diversa	Crédito PIS a ser estornado	Crédito COFINS a ser estornado
01/01/2016	R$ 1.941.692,41	R$ 11.213,27	R$ 51.649,02	R$ 8.351.101,77	R$ 619.942,17	R$ 2.965,58	R$ 13.659,62
01/02/2016	R$ 1.340.373,76	R$ 7.740,66	R$ 35.653,94	R$ 9.253.753,34	R$ 3.670.606,34	R$ 2.047,17	R$ 9.429,40
01/03/2016	R$ 381.004,32	R$ 2.200,30	R$ 10.134,71	R$ 5.362.540,53	R$ 1.223.415,20	R$ 581,91	R$ 2.680,33
01/04/2016	R$ 9.641,25	R$ 55,68	R$ 256,46	R$ 5.162.519,92	R$ 1.461.045,02	R$ 14,73	R$ 67,83
01/05/2016	R$ -	R$ -	R$ -	R$ 931.495,00	R$ -	R$ -	R$ -
01/06/2016	R$ -	R$ -	R$ -	R$ 993.203,00	R$ -	R$ -	R$ -
01/07/2016	R$ 1.905.669,20	R$ 11.005,24	R$ 50.690,80	R$ 1.752.528,59	R$ -	R$ 2.910,56	R$ 13.406,20
01/08/2016	R$ 5.938.830,50	R$ 34.296,75	R$ 157.972,89	R$ 6.253.538,74	R$ 342.815,80	R$ 9.070,46	R$ 41.779,10
01/09/2016	R$ 8.814.608,50	R$ 50.904,36	R$ 234.468,59	R$ 5.174.788,58	R$ 1.530.241,40	R$ 13.462,68	R$ 62.009,92
01/10/2016	R$ 9.288.229,95	R$ 53.639,53	R$ 247.066,92	R$ 5.639.403,98	R$ 1.929.510,00	R$ 14.186,05	R$ 65.341,80
01/11/2016	R$ 3.459.241,15	R$ 19.977,12	R$ 92.015,81	R$ 5.220.756,09	R$ 2.099.691,77	R$ 5.283,35	R$ 24.335,43
01/12/2016	R$ 131.580,00	R$ 759,87	R$ 3.500,03	R$ 7.695.001,66	R$ 3.464.503,57	R$ 200,96	R$ 925,65
Total Geral	R$ 33.210.871,04	R$ 191.792,78	R$ 883.409,17	R$ 61.790.631,20	R$ 16.341.771,27	R$ 50.723,45	R$ 233.635,27
	crédito presumido A + B =		R$ 1.075.201,95	índice D / C =	0,2644700	E + F =	R$ 284.358,71

Portanto, dou parcial provimento ao recurso, para reduzir o montante do estorno relativo à apuração do crédito presumido de R$ 1.204.944,22 para R$ 284.358,71.

Isso posto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reduzir o montante do estorno relativo à apuração do crédito presumido de R$ 1.204.944,22 para R$284.358,71.

Redução de ofício dos saldos dos créditos de períodos anteriores

No Recurso Voluntário, a Recorrente assim sustenta:

4.4. A redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores.

Após analisar o aproveitamento de créditos de períodos anteriores, a fiscalização concluiu que "*em 31/12/2015 não havia saldos de créditos de Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos disponíveis para utilização posterior como desconto*", portanto, "*ficam reduzidos a zero os saldos iniciais de créditos de Pis/Pasep e Cofins de períodos anteriores que foram utilizados como desconto no período abrangido por esta fiscalização*".

Sobre essa questão, a recorrente não diverge da conclusão da fiscalização.

Apenas pondera que os valores adotados no cálculo realizado e apontado no relatório fiscal foram objeto de despachos decisórios nos períodos competentes, sendo certo que ainda aguardam julgamento de manifestação de inconformidade/recursos junto aos órgãos administrativos competentes. Esse fato, diga-se, foi detectado pela fiscalização, mediante menção aos respectivos processos administrativos.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Assim, considerando que as glosas formalizadas naqueles períodos repercutem na apuração do crédito correspondente ao presente período como reconhece a fiscalização, por coerência com esses procedimentos é imperioso que as decisões definitivas proferidas naqueles processos sejam consideradas por ocasião da liquidação da decisão definitiva proferida no presente caso.

Nesse aspecto, não encontramos divergências entre a Recorrente e o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido, conforme trecho abaixo reproduzido:

> **6) Da redução dos saldos de créditos de períodos anteriores**
>
> A contribuinte recorda que foram desconsiderados valores que compõem o saldo credor de períodos anteriores, objetos de verificação em outros procedimentos fiscais. Afirma que os processos anteriores repercutem no presente auto, por coerência, portanto, é imperioso que as decisões definitivas proferidas naqueles processos sejam consideradas por ocasião da liquidação da decisão definitiva proferida no presente caso.
>
> Como é sabido, o saldo credor de períodos anteriores é composto por créditos originados em diferentes períodos. Caso a fiscalização constate, em procedimento de ofício, que tais créditos não existiam, evidentemente haverá reflexos não somente no período de apuração do crédito, mas também em todos os períodos subsequentes em que foi utilizado.
>
> Esta é exatamente a situação em comento. Créditos que compunham o saldo credor de períodos anteriores foram parcialmente glosados, assim, este saldo credor foi menor. O fato destas glosas de créditos estarem sendo discutidas administrativamente não impede que a fiscalização as considere para fins de apuração do saldo credor de períodos anteriores.
>
> A Fazenda Pública é uma só e deve agir de forma coesa e coerente. Desta forma, se em procedimentos anteriores créditos foram considerados inexistentes, esta conclusão deve ser adotada em todos os demais procedimentos fiscais. Caso, porventura, o posicionamento da fiscalização venha a ser alterado por decisão administrativa final, este novo entendimento deverá refletir em todos os demais casos relacionados, tal como pleiteia a contribuinte.

Isso posto, a Unidade de origem, ao liquidar a decisão final do presente processo, deverá necessariamente observar as decisões administrativas definitivas proferidas nos demais processos administrativos que repercutem neste, refletindo no resultado da liquidação.

Improcedência do Relatório Fiscal n. 2 – do crédito presumido

a) Considerações preliminares a respeito da Portaria MF nº 348/2014

Neste subtópico, a Recorrente refuta as alegações da Autoridade Fiscal de que a RFB teria antecipado indevidamente parte dos valores pleiteados em ressarcimento e afirma que não houve glosa de créditos presumidos de que trata o art. 31 da Lei 12.865/2013 em percentual superior a 30% do valor do respectivo pedido de ressarcimento. Argumenta que a Autoridade

DOCUMENTO VALIDADO

Fiscal provavelmente, para tais efeitos, está considerando além das glosas dos créditos presumidos, as glosas de créditos não cumulativos.

b) NFs correspondentes a períodos anteriores: aproveitamento de créditos extemporâneos

Relativamente às operações com FARELO DE SOJA E DERIVADOS, classificados na NCM 2304.00, a Autoridade Fiscal alega que a Recorrente incluiu indevidamente na base de cálculo do crédito presumido duas notas fiscais (nºs 97135 e 249.713) de remessas para fins específicos de exportação (CFOP 6501), emitidas em junho de 2015, portanto, não pertencentes ao trimestre ora analisado.

De acordo com o Relatório Fiscal, o aproveitamento de créditos extemporâneos deve ser realizado por meio de retificação dos pedidos referentes ao próprio trimestre de apuração, não havendo previsão legal para o aproveitamento extemporâneo.

O acórdão recorrido sustenta que:

> Ou seja, os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), porém, os créditos não cumulativos das contribuições (PIS/Pasep e Cofins) devem ser registrados nos períodos de suas competências (ou seja, nas datas de ocorrências dos fatos geradores dos créditos), sendo que na ocorrência (detecção) de erros em relação à escrituração/apropriação dos créditos o procedimento correto é o de retificação da escrituração/apropriação e não de reconhecimento/apropriação extemporânea dos créditos.
>
> Observe-se que esse posicionamento (no sentido de que os erros de apropriação de créditos devem ser corrigidos com a retificação da escrituração/apropriação do período de origem dos mesmos e não pela simples inserção em períodos posteriores) encontra fundamento nas práticas contábeis geralmente aceitas, no próprio princípio da competência contábil, o qual, ressalte-se, deve ser observado em qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem, e, de forma específica, na NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.179, de 2009.
>
> Nesse sentido nota-se que a Instrução Normativa SRF nº 590, de 2005 (assim como todas as Instruções Normativas que a sucederam) prevê que o sujeito passivo, ao realizar a retificação do Demonstrativo de Apuração das Contribuições (Dacon), deve realizar, também, a retificação Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF). Ou seja, diante da apuração de equívocos relacionados à apuração das contribuições para o PIS/Pasep e à Cofins, o dever do sujeito passivo é o de retificar tanto os Dacon quanto as DCTF a eles relativos, e não simplesmente reconhecer os créditos não reconhecidos em meses anteriores em demonstrativos (Dacon e DCTF) de períodos subsequentes.

DOCUMENTO VALIDADO

> Ademais, destaca-se que mesmo com o surgimento da Escrituração Digital (EFD - Contribuições) esse posicionamento permaneceu inalterado. Nesse sentido, verifique-se orientação contida na página do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) na Internet (Perguntas e Respostas sobre a EFD Contribuições) com relação aos procedimentos a serem adotados para o registro de créditos de períodos anteriores neste novo modelo de escrituração:
>
> Em resumo, para ter o seu direito assegurado não basta simplesmente que os créditos sejam informados, de forma extemporânea, em demonstrativos de períodos posteriores à ocorrência dos fatos. Para que o direito ao crédito da contribuinte possa ser analisado, e posteriormente reconhecido, deve haver respeito à legislação das contribuições não cumulativas, bem como às legislações relativas às obrigações acessórias (Dacon, EFD-Contribuições e DCTF) e, também, às normas e princípios da ciência contábil.

A Recorrente defende ser totalmente descabida a glosa procedida pela fiscalização, seja porque há autorização prevista na Lei nº 12.865/2013, para aproveitamento destes créditos, seja porque a jurisprudência, em linha com a melhor interpretação da lei, reconhece a desnecessidade de retificação das declarações para aproveitamento de créditos extemporâneos.

Assevera ainda a Recorrente que "*não há qualquer dúvida apontada no relatório fiscal no sentido de que sobre tais NFs a recorrente poderia aproveitar-se de créditos presumidos, havendo controvérsia apenas sobre a possibilidade de aproveitar-se de créditos extemporâneos e a necessidade de retificação das declarações correspondentes ao período de apuração das notas fiscais.*"

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, revela-se imprescindível apresentar o necessário *distinguishing* para afastar, no presente caso, a aplicação da Súmula CARF nº 231, abaixo reproduzida:

> SÚMULA CARF Nº 231
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025
>
> O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Como se depreende do texto acima reproduzido, a Súmula CARF nº 231 somente apresenta como condicionante absoluta para a validade do direito ao crédito extemporâneo da Contribuição para o PIS e da Cofins a retificação de declarações **à época em que as contribuições eram informadas no DACON**.

DOCUMENTO VALIDADO

Analisando os acórdãos precedentes, cujas ementas seguem abaixo reproduzidas, confirma-se que se trata da exigência de retificação das informações em DACON (e não EFD-Contribuições):

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**
>
> Ano-calendário: 2006
>
> PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INCLUSÃO DE VALORES DE OUTRO TRIMESTRE-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário, de modo que devem ser excluídos os valores estranhos ao trimestre de que se quer o ressarcimento.
>
> **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, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.
>
> COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.
>
> O frete na aquisição de insumos gera direito ao crédito.
>
> (Processo nº 12965.000012/2007-08; Acórdão nº 9303-011780; sessão de 18/08/2021) (grifei)

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009
>
> **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, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.
>
> (Processo nº 11080.725590/2010-31; Acórdão nº 9303-013263; sessão de 13/04/2022) (grifei)

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004
>
> **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, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.
>
> CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.
>
> Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.
>
> CRÉDITOS. INSUMOS. NATUREZA. MATERIAIS DE LIMPEZA.
>
> Ao materiais de limpeza aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção, onde se faz a assepsia dos caminhos que o produto percorre, guardam relação de essencialidade e relevância ao processo fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos.
>
> (Processo nº 10410.720523/2011-69; Acórdão nº 9303-014081; sessão de 20/06/2023) (grifamos)

No presente caso e considerando o período tratado, a glosa dos créditos apropriados extemporaneamente tem como justificativa a ausência de retificação das informações na **EFD – Contribuições**, não atraindo a aplicação obrigatória da Súmula CARF nº 231.

Salienta-se a existência de julgamentos precedentes em que se discutiu a obrigatoriedade da aplicação da referida súmula quando se trata da necessidade – ou não – de retificação da EFD – Contribuições, resultando em *distinguishing* para afastar a sua aplicação. Nesse sentido, cita-se a Resolução nº 3101-000.651, cujo trecho abaixo se transcreve:

> No meu convencimento, é direito da Recorrente se apropriar de seus créditos extemporaneamente, independentemente de se retificar as obrigações acessórias (EFDs Contribuições) dos períodos dos créditos, o que é expressamente permitido pelos artigos 3°s, das Leis n.°s 10.637/2002 e 10.833/2003.
>
> Da análise do acórdão da DRJ, tal qual reclama a Recorrente, de fato, não houve a análise da documentação juntada aos autos a fim de se verificar a natureza dos créditos para fins de se verificar se seriam insumos essenciais e relevantes à sua atividade, mas tão somente a negativa ao direito ao crédito em razão da não retificação das declarações.
>
> **Não ignoro a existência da aprovação da Súmula 231, publicada em 16/09/2025, que determina que o "aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e Dacon retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres**

> **correspondentes". <u>Todavia, a meu ver, a Súmula não se aplica ao presente caso, já que que a controvérsia envolve a "EFD-Contribuições"</u>.**
>
> Supero, assim, a necessidade de retificação das declarações do período de apuração do crédito extemporâneo pretendido e, como consequência, entendo necessária a análise da i. Fiscalização do documento n.° 09 e documento n.° 10 da Impugnação, juntados, respectivamente, às fls. 1.804/1924 e 1927.
>
> (Processo nº 13136.720576/2023-06; Resolução nº 3101-000.618; Conselheira Relatora Laura Baptista Borges; unanimidade; sessão de 17/09/2025) (grifamos)

Isso posto, estando suficientemente demonstrado e fundamentado o *distinguishing* à Súmula CARF nº 231 no caso em análise, entendo pela ausência de obrigatoriedade da sua aplicação para decidir a controvérsia em debate.

Pois bem.

O artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003 admite que o crédito não aproveitado em determinado mês o seja nos meses subsequentes:

> Art. 3º: Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> § 4º - O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Portanto, em respeito ao comando legal, entendo que não se pode negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em deveres instrumentais e formais, qual seja, a retificação da EFD Contribuições.

Salienta-se que a Recorrente, juntamente com a sua Manifestação de Inconformidade, trouxe aos autos um demonstrativo de apuração referente ao ano de 2015, a fim de confirmar que a referidas notas fiscais não formaram a base dos créditos daquele período (doc. 16 da manifestação de inconformidade – arquivo não paginável: "*Crédito Extemporâneo*").

Considerando ter sido que a ausência de retificação foi a motivação da Autoridade Fiscal para efetuar a glosa, bem como do acórdão recorrido para mantê-la, entendo pela sua reversão.

Correção do valor do crédito reconhecido

Quanto à atualização monetária, pela Taxa Selic, do crédito reconhecido, tem razão a Recorrente, nos termos da tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.767.945/PR, em sede de Recurso Repetitivo, abaixo transcrita:

> O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).

DOCUMENTO VALIDADO

Ademais, em 22 de setembro de 2022, foi aprovada a Portaria CARF/ME nº 8451/2022, que, considerando o julgamento do REsp nº 1.767.945/PR e a Nota Técnica SEI n° 42950/2022/ME, revogou a Súmula CARF nº 125, que estabelecia que "*[n]o ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003*".

Portanto, deve ser reconhecido o direito à correção monetária do crédito reconhecido, pela Taxa Selic, a partir do primeiro dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Intimações em nome dos advogados

A Recorrente requer que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados, devidamente constituídos através de procuração anexada aos autos, no seu escritório.

O art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe que a intimação far-se-á ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, através de uma das formas ali previstas.

Não bastasse, o pedido atrai a aplicação da Súmula CARF nº 110, com o seguinte enunciado:

> **Súmula CARF nº 110**
>
> Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018
>
> No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).
>
> Acórdãos Precedentes:
>
> 1402-001.411, de 10/07/2013; 2401-003.400, de 19/02/2014; 2402-006.114, de 04/04/2018; 3302-004.864, de 25/10/2017; 3403-002.901, de 23/04/2014; 9101-003.049, de 10/08/2017.

Isso posto, indefiro o pedido.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de reunião dos processos para julgamento em conjunto e, no mérito, dou parcial provimento para:

1. Afastar a majoração da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, afastando a incidência das referidas contribuições sobre: (i) as subvenções de investimento correspondentes aos incentivos fiscais escriturados na conta n° 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST; e (ii) em relação à conta contábil 3222003 – INCENTIVOS ICMS, exclusivamente em relação aos benefícios fiscais correspondentes a créditos presumidos de ICMS.

2. Afastar a majoração da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras de dezembro de 2016 (item 5.5 do Relatório Fiscal), cancelando a exigência;

DOCUMENTO VALIDADO

Original

3. Em relação aos créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS (item 7 do Relatório Fiscal), reverter as glosas:

(i) sobre as despesas efetuadas com a aquisição de *pallets*;

(ii) sobre as despesas referentes aos serviços contratados com as empresas Navegação e Comércio Guararapes e Rodofeno Transportadora Ltda – ME;

(iii) sobre as despesas com "fretes não comprovados por documentação hábil e idônea", item 7.3.1 do Relatório Fiscal;

(iv) sobre as despesas com "fretes amparados em CT-e's complementares cujo CT-e original não consta no Bloco D das EFD-Contribuições", item 7.3.4 do Relatório Fiscal;

(v) sobre despesas com "fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas" – item 7.3.6 do Relatório Fiscal, em relação às pessoas jurídicas prestadoras do serviço de transporte para as quais a Recorrente apresentou os respectivos Comprovantes de Inscrição junto à ANTT, e para aqueles que possuíam atividade de transporte de cargas como atividade econômica no CNAE, mesmo que secundária, conforme indicado na planilha apresentada no processo;

(vi) em relação ao item 7.3.7 do Relatório Fiscal ("fretes vinculados a NF-e´s representativas de operações sem direito ao creditamento"), reverter as glosas sobre despesas com fretes na transferência da soja em grãos entre os estabelecimentos da Recorrente, por se tratar de frete entre estabelecimentos de produtos inacabados/matérias-primas ou em processo de elaboração;

(vii) ainda em relação ao item 7.3.7 do Relatório Fiscal ("fretes vinculados a NF-e´s representativas de operações sem direito ao creditamento"), reverter as glosas sobre despesas com frete nas operações de compra de mercadorias ou insumos sobre os quais a Recorrente não apurou créditos, nos termos da Súmula CARF 188;

(viii) em relação ao item 7.3.9 do Relatório Fiscal ("fretes amparados por CT-e´s complementares nos quais a operação de transporte do CT-e complementado é inconsistente"), reverter as glosas de despesas sobre fretes na transferência da soja em grãos entre os estabelecimentos da Recorrente;

(ix) sobre as despesas com "Fretes amparados por CT-e´s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-e´s complementares também representativos de compra de soja", item 7.3.10 do Relatório Fiscal;

(x) sobre as despesas com "Fretes amparados por CT-e´s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de produtos agropecuários", item 7.3.12 do Relatório Fiscal;

(xi) sobre as despesas com "Fretes amparados por CT-e's vinculados a notas fiscais eletrônicas representativas de compras de produtos agropecuários", item 7.3.13 do Relatório Fiscal;

DOCUMENTO VALIDADO

(xii) em relação ao item 7.3.14 do Relatório Fiscal ("Fretes vinculados a NF-e´s de saída com CFOP inconsistente"), reverter as glosas das notas fiscais com os seguintes CFOP´s: 6. "*Remessa de vasilhame ou sacaria*", 9. "*Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente*" e 10. "*Remessa para industrialização por encomenda*";

4. Em relação ao item 8 do Relatório Fiscal, reduzir o montante do estorno relativo à apuração do crédito presumido de R$ 1.204.944,22 para R$ 284.358,71;

5. Após devidamente realizado o necessário *distinguishing* para afastar, no presente caso, a aplicação da Súmula CARF nº 231 e reverter a glosa dos créditos extemporâneos relativamente às operações com farelo de soja e derivados (notas fiscais nºs 97135 e 249.713) - (Relatório Fiscal 2 – Crédito Presumido);

6. Reconhecer que a Unidade de origem, ao liquidar a decisão final do presente processo, deverá necessariamente observar as decisões administrativas definitivas proferidas nos demais processos administrativos que repercutem neste, refletindo no resultado da liquidação;

7. Em relação aos pedidos finais do Recurso Voluntário, assegurar o direito à correção monetária do crédito reconhecido, pela Taxa Selic, a partir do primeiro dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo pelo Fisco;

8. Por fim, deve-se ajustar o cálculo do rateio dos créditos pelas espécies de receitas, de acordo com o resultado deste julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luís Cabral, redator designado.

Venho respeitosamente redigir a divergência ao voto do Ilustre Relator, a respeito das glosas de créditos extemporâneos, e do afastamento da aplicação da Súmula CARF nº 231.

A relatora entende que a Súmula CARF nº 231 não se aplica ao caso concreto pois trata de período de apuração para o qual a obrigação acessória, que representa a memória de cálculo das apurações do regime não cumulativo para o PIS/COFINS, não seria mais o DACON, mas sim a EFD- Contribuições.

SÚMULA CARF Nº 231
Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

DOCUMENTO VALIDADO

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.
Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Também fundamenta-se no § 4º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para justificar a possibilidade do aproveitamento de créditos extemporâneo.

Entendo, com a devida vênia, que trata-se de uma interpretação equivocada do dispositivo legal mencionado, pois este dispositivo fundamenta a acumulação de créditos não aproveitados no período de apuração em que foram incorridos, através do uso de saldos credores de períodos anteriores para confrontarem débitos apurados nos períodos de apuração subsequentes.

Não cabe a interpretação de que este dispositivo daria especificamente ao contribuinte o direito de dispor do crédito incorrido, em razão pelos gastos, despesas e custos admissíveis nos termos dos art. 3º, das Leis de regência, da forma como bem lhe aprouver ou no momento que for mais interessante.

Se o crédito pleiteado em períodos futuros não foi utilizado no período de apuração em que foi incorrido, toda a dinâmica posterior, desde o período de apuração original até o momento de sua efetiva utilização (extemporaneidade), dos saldos de créditos acumulados de períodos anteriores resta prejudicada.

Temos de nos lembrar que os créditos do regime não cumulativo são válidos pelo seu valor líquido da apuração no período de ocorrência, o que não se pode verificar sem a devida correção das memórias de cálculo, quer sejam elas resultantes de DACON ou de EFD.

Aceitar a argumentação de que diferente do DACON, a EFD-Contribuições, estaria disponível para a Autoridade Tributária verificar na sequencia de todos os períodos de apuração desde o de ocorrência do crédito até a sua efetiva apuração, para verificar se o valor não seria utilizável em nenhum momento entre a apuração original e sua utilização efetiva, alterando os valores de tributos a recolher ou a composição de saldos de períodos anteriores e, eventualmente, resultando em valor líquido menor do que aquele de face do documento que o fundamenta.

Ainda que a redução do valor líquido pudesse resultar em valor a restituir, desta feita estaríamos lidando com prazos de decadência ou de prescrição indefinidos, dependendo do período de apuração em que este evento ocorra, e por não ter sido objeto de nenhum pedido de análise por PER/DCOMP.

O regime de apuração não cumulativa de PIS/COFINS exige que, num mesmo período de apuração, os créditos referentes às possibilidades elencadas nos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sejam confrontados com os débitos decorrentes da base de cálculo destas contribuições com base nos art. 2º, destas mesmas Leis, e daí se determine o valor a recolher, ou o saldo a ser aproveitado em períodos futuros, nos termos dos § 4º, dos art. 3º, das Leis de regência do PIS/COFINS.

DOCUMENTO VALIDADO

Então, há na legislação uma apuração que envolve débitos e créditos que são reconhecidos nos períodos de apuração, conforme o regime de competência, e os saldos remanescentes de créditos de períodos anteriores, que podem ser sempre compensados em qualquer caso, ou ressarcíveis conforme previsões legais específicas. Por ocasião do aproveitamento destes saldos em qualquer modalidade, eles devem ser atualizados conforme o valor utilizado em compensações ou ressarcimentos.

Quando por qualquer razão o contribuinte não utiliza um crédito disponível no período de apuração ao qual este diz respeito, seu valor não se transfere de forma direta para o período de apuração de eleição do contribuinte, porque o que se tem disponível para compensação ou ressarcimento não são os créditos propriamente, mas sim os saldos disponíveis.

Então se, desde o período de competência, quando este crédito não foi utilizado, houve saldos credores ou devedores, indicando a necessidade de pagamentos ou de acúmulo de saldos de créditos para serem utilizados, o valor deste crédito virá ao momento do PER/DCOMP, ou de sua utilização como saldo de períodos anteriores, pela resultante de sua contribuição no saldo de créditos disponíveis, e não pelo seu valor de face.

As dinâmicas de apuração das memórias de cálculo representadas pelo DACON e, posteriormente, pela ECF-Contribuições, possibilita a reconstrução do histórico dos saldos disponíveis, que precisam ser líquidos e certos. A ausência da demonstração desta liquidez impede que os créditos sejam aceitos para compensação ou ressarcimento.

Além do mais, pretender que a Autoridade Tributária acolha qualquer pedido neste sentido, e tenha de refazer todas as memórias de cálculo, desde o período de apuração original, até o período em que o crédito está sendo efetivamente utilizado, importa numa inversão do ônus da prova, da retificação de obrigações acessórias do próprio contribuinte.

O fato da Autoridade Tributária dispor dos dados brutos desta análise não afasta o ônus da prova do Recorrente, pois o que se discute é qual seria o valor do crédito disponível para qualquer que seja a sua aplicação, e não apenas se foi ou não utilizado em duplicidade.

De forma que entendo que seja pré-requisito para que se demonstre a liquidez do crédito extemporâneo a retificação das obrigações acessórias, demonstrando o efetivo valor disponível para a operação pretendida pelo contribuinte, não importando se através de DACON ou de outra modalidade de demonstração da utilização de créditos do regime não cumulativo.

Conclusão

Voto por manter a aplicação da Súmula CARF nº 231, no presente caso, e acompanho a relatora em todos os demais itens de seu voto.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO