



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10280.720302/2014-66  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.902 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2017  
**Matéria** PIS/COFINS - BASE DE CÁLCULO - CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS - DIREITO DE CRÉDITO - FRETE DE PRODUTOS ACABADOS E OUTROS INSUMOS  
**Recorrente** ITAITUBA INDÚSTRIA DE CIMENTOS DO PARÁ S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES.

As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo das contribuições

FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O serviço de frete, no transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por não poder ser enquadrado como insumo e por falta de previsão legal, não gera direito ao crédito da não-cumulatividade.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES.

As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo das contribuições

FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O serviço de frete, no transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por não poder ser enquadrado como insumo e por falta de previsão legal, não gera direito ao crédito da não-cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado negar provimento ao recurso voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) pelo voto de qualidade, para (a1) manter na base de cálculo das contribuições as subvenções do ICMS, na forma de crédito presumido do ICMS, vencidos o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (a2) manter a glosa de valores dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, vencidos o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (b) por unanimidade de votos, para negar provimento em relação aos demais temas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson Jose Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

## Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Autos de Infração (fls. 1195-1218), em 30/01/2014, dos quais o contribuinte foi cientificado no mesmo dia, para cobrança de valores a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e de Contribuição para o PIS ("PIS"), submetidas à incidência não-cumulativa, com fatos geradores ocorridos entre 31/01/2009 e 31/12/2010, acrescidos de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 14.170.884,94, em relação a COFINS, e R\$ 3.076.573,56,

em relação ao PIS, em razão de falta/insuficiência do recolhimento das mencionadas contribuições.

Segundo o relatório fiscal de fls. 1219-1222, o lançamento decorre de 3 (três) irregularidades que teriam sido cometidas pelo contribuinte: **(i)** não inclusão de receita de subvenção de ICMS na base de cálculo das contribuições; **(ii)** desconto indevido de crédito das contribuições referente a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte; e **(iii)** desconto indevido de crédito das contribuições por inclusão a maior de valores nas DACONs, no campo "Bens utilizados como Insumos".

A primeira irregularidade é descrita da seguinte forma pela Fiscalização:

"O contribuinte foi beneficiado com crédito presumido de ICMS através de benefícios fiscais concedidos pelo Governo do Estado do Pará.

Os valores dos créditos presumidos do ICMS foram lançados mensalmente em sua contabilidade nas contas 2.01.01.03.02 e 3.18.02.00.01 não sendo adicionados nas bases de cálculo para as contribuições do PIS e COFINS, conforme planilha detalhada em anexo. (...)

Portanto, o valor da receita de subvenção do ICMS na forma de crédito presumido do ICMS constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, não importando se foi contabilizado como receita, redutor do custo ou despesa".

Com relação à segunda infração, a Fiscalização expõe que: *"Em sua demonstração dos valores lançados nas DACONs como "Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Vendas" e contribuinte, ao ser intimado, apresentou fretes pagos relativos a transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa"*. Diante disso, com fundamento no que restou decidido na Solução de Divergência COSIT nº 11/2007, a Fiscalização concluiu que tais valores não gerariam créditos para as contribuições de PIS/COFINS, glosando os valores dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

Já no que se refere à terceira infração, a Fiscalização intimou o contribuinte a detalhar os valores lançados nos DACONs como "Bens utilizados como Insumos" e verificou que, nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, em alguns meses, os valores indicados pelo próprio contribuinte como crédito estavam inferiores aos lançados nos DACONs e aproveitados na apuração das contribuições. Diante disso, a Fiscalização realizou a glosa da diferença, elaborando demonstrativos nos quais constam, além desta, as outras glosas realizadas, os valores de receitas incluídas, enfim, recompondo os dados dos DACONs e chegando aos valores lançados.

Contra esse lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, julgada totalmente improcedente pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, São Paulo, na sessão de julgamento do dia 28/08/2014, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

As subvenções concedidas sob a forma de crédito presumido de ICMS são receitas integrantes da base de cálculo das contribuições não cumulativas.

CRÉDITO SOBRE FRETES.

Apenas as despesas de fretes nas operações de venda geram direito a crédito, o que exclui o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONEXÃO.

Por serem conexos, aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONSTITUCIONALIDADE.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis".

Dessa decisão, o contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado no dia 22/09/2014, segunda-feira, conforme Aviso de Recebimento acostado às fls. 1461, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 22/10/2014, quarta-feira, conforme carimbo de fls. 1463, pelo qual pediu a reforma do acórdão recorrido e o reconhecimento da improcedência do lançamento realizado, com base nos argumentos a seguir: **(i)** a subvenção outorgada pelo Estado do Pará ao Recorrente teria natureza onerosa, em razão de inúmeras contrapartidas assumidas, sendo assim um subvenção para investimento, sendo a prática adotada pelo Recorrente, de não incluir os valores referentes ao crédito presumido de ICMS legal, na linha da doutrina e jurisprudência citada; **(ii)** os fretes utilizados nas transferências de cimento do estabelecimento fabricante do Recorrente para seus estabelecimentos filiais, pagos pelo Recorrente, devem ser deduzidos, para fins de apuração do PIS e COFINS mensais; **(iii)** com relação terceira irregularidade, acima narrada, o Recorrente defende o afastamento da glosa realizada, afirmando que seriam relativas à aquisição de energia elétrica, que a Fiscalização só teria considerado as diferenças a menor entre a planilha apresentada pelo Recorrente e os DACONs, requerendo a realização de diligências, ao reconhecer que a linha de defesa apresentada careceria de comprovação; **(iv)** pede o afastamento da multa de ofício, defendendo que o pressuposto para aplicação da multa seria falta de recolhimento do imposto ou da contribuição, não sendo devida a penalidade na hipótese de glosa de crédito, afirmando ainda que a penalidade, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), seria inconstitucional, por ofensa ao artigo 150, inciso IV, da Constituição da República.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") e, em 22/06/2015, o Recorrente apresentou a petição de fls. 1497 e

seguintes, pela qual requereu a juntada de Laudo Pericial Contábil, segundo o Recorrente, para elucidação de fatos e provas dos autos.

Nos termos expostos pelo Recorrente em referida petição, "*ao final da análise de toda essa documentação, fl. 30 do referido laudo, os auditores independentes concluíram que o correto crédito tributário que deveria ter sido constituído corresponderia a R\$722.340,64 de PIS e R\$3.327.144,78 de COFINS, correspondente a parte de que trata de insumos não comprovados, o que atesta, portanto, a não incidência quanto a fretes entre estabelecimentos e subvenções de ICMS (...)*". (fls. 1497-1498).

Em 27/06/2016, o processo foi remetido à origem para saneamento, conforme determinado no despacho de fls. 1788 e seguintes, retornando ao CARF em 01/09/2016 e, na seqüência, redistribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

### **Crédito Presumido de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS**

A primeira questão a ser decidida diz respeito à inclusão ou não de valores a título de subvenção outorgada pelo Estado do Pará ao Recorrente, representada por créditos presumidos de ICMS, na base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS.

Como ponto de partida, deve-se observar que a subvenção comporta duas espécies, as subvenções correntes ou de custeio e as subvenções para investimento, merecendo os valores recebidos por determinada sociedade tratamento tributário distinto, a depender da qualificação dos valores em uma ou outra espécie.

Nesse sentido, para fins de apuração de IRPJ e CSLL, enquanto o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964 prevê que as subvenções correntes ou de custeio integrarão a receita bruta operacional<sup>1</sup>, o artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 prescreve que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, nos seguintes termos:

"Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: (...)

§ 2º - 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,

---

<sup>1</sup> Art. 44. Integram a receita bruta operacional: (...) IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)"

Como se verifica, para que os valores relativos a subvenção para investimento não fossem computados na determinação do lucro real, a legislação tributária exigia que a subvenção para investimento estivesse registrada em um conta patrimonial da sociedade, a conta denominada "reserva de capital", conforme previa o artigo 182, parágrafo 1º, alínea "d", da Lei nº 6.404/1976, com a redação vigente até o advento da Lei nº 11.638/2007, *in verbis*:

"Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. § 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: (...) d) as doações e as subvenções para investimento".

A Comissão de Valores Mobiliários, ao regulamentar o alcance de normas que tratam da "*obrigatoriedade de elaboração e publicação da demonstração das mutações do patrimônio líquido pelas companhias abertas*", abordou a conta então denominada "reservas de capital", explicando a distinção entre a subvenção corrente ou para custeio e subvenção para investimento, da seguinte forma, como se verifica pela leitura da Nota Explicativa da Instrução Normativa CVM nº 59/1986:

"O § 1º do artigo 182 da Lei enumera os acréscimos que se classificam como reserva de capital: ágio na subscrição de ações, prêmios na emissão de debêntures, produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição, doações e subvenções para investimento. (...)

Em relação às subvenções recebidas pela companhia, elas podem ser classificadas em dois tipos diferentes: subvenções para investimento e subvenções para custeio.

As subvenções para investimento são registradas contabilmente como reserva de capital. Normalmente, referem-se a valores de que a companhia se beneficia a título de devolução, isenção ou redução de impostos devidos, ou de valores recebidos destinados à expansão de suas atividades, sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro. É o caso, por exemplo, de devolução de IPI ou ICM e de isenção temporária de imposto de renda como incentivo regional ou setorial.

As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas). São, contabilmente, classificadas como receita extraordinária. É exemplo típico o caso das ferrovias brasileiras". (grifos nossos)

No mesmo sentido, é a doutrina de Bulhões Pedreira<sup>2</sup>, que afirmava: "*A sociedade pode receber subvenções correntes (para custeio ou operação) e para investimento. As primeiras são transferências de renda computadas como receitas operacionais; as segundas são transferências de capital classificadas como reservas de capital. As expressões "subvenção corrente" e "subvenção para investimento" são próprias do orçamento e contabilidade do setor público, onde em geral têm origem essas subvenções; mas a palavra "subvenção", com o sentido de transferência de renda, é também usada no direito privado (Código Civil, art. 1.172)*".

Como se verifica, a distinção entre a subvenção corrente ou para custeio e a subvenção para investimento decorre de sua própria natureza, o que é refletido no tratamento contábil de cada uma, sendo a primeira classificada como uma receita, ainda que extraordinária, e a segunda em uma conta patrimonial.

Porém, com a edição da Lei nº 11.638/2007 e de outras Leis que se seguiram com o objetivo de alinhar as práticas contábeis locais às práticas contábeis internacionais, em especial, com as *International Financial Reporting Standards* ("IFRS"), esse tratamento contábil em relação à subvenção para investimento sofreu algumas alterações, porém, sem implicações no seu tratamento tributário.

Ocorreu que referida Lei revogou a alínea "d", do parágrafo 1º, do artigo 182, da Lei nº 6.404/1976, passando os valores referentes à subvenção para investimento, que antes eram registrados em conta patrimonial de reserva de capital, a compor o resultado do período como receita. Porém, tais alterações na contabilidade não geraram reflexos em matéria tributária, conforme determina o artigo 1º da Lei nº 11.638/2007, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 177, da Lei nº 6.404/1976, com a seguinte redação: "*§ 7o Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2o deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.*".

Após, o artigo 177, parágrafo 7º, da Lei nº 6.404/1976, foi revogado pela edição da Lei nº 11.941/2009 que, contudo, manteve disposição no mesmo sentido em seu artigo 16<sup>3</sup>.

Por último, foi editada a Lei nº 12.973/2014, que manteve a não tributação das subvenções para investimentos, para fins de IRPJ e CSLL, mediante a observação de certos requisitos pelo contribuinte, previstos no artigo 30 da Lei em referência.

Com relação à inclusão da subvenção para investimento na base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS, diante do contexto normativo até aqui exposto, há que se perquirir se tais verbas se enquadrariam dentro do conceito constitucional de receita, previsto artigo 195, inciso I, b, da Carta da República.

<sup>2</sup> Pedreira, José Luiz Bulhões. "Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos". Forense. 1989. Rio de Janeiro. 1ª Edição. P. 427.

<sup>3</sup> Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Seguindo tal preceito, as Leis que instituíram a PIS e a COFINS não-cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) determinam que a base de cálculo desses tributos é o "*total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*". Segundo o artigo 1º da Lei nº 10.833/2003:

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

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2o A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 2o A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1o. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)"

Por sua vez, o artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 prevê que a receita bruta compreende: "*I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III*". Na doutrina de Bulhões Pedreira<sup>4</sup>:

"Receita é quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer atividades que constituem as fontes de seu resultado.

O recebimento da receita, em regra, ocorre mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreende a transferência de valor financeiro positivo, do objeto de direito que contém esse valor e do respectivo direito patrimonial. O processo de recebimento da receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre esse direito, que tem valor financeiro.

A receita, pode, entretanto, ser recebida sob a forma de extinção de obrigação, previamente assumida pela sociedade empresária, se esta dá em pagamento bem do patrimônio ou serviço, compensa crédito de receita com obrigação, ou libera-se de obrigação sem pagamento ou com pagamento inferior ao valor da obrigação extinta". (grifos nossos)

---

<sup>4</sup> Pedreira, José Luiz Bulhões. "Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos". Forense. 1989. Rio de Janeiro. 1ª Edição. P. 455 e seguintes.

Mais recente, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em seu Enunciado nº 30, definiu receita como: *“o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”*<sup>5</sup>.

Diante disso, considerando que a subvenção para investimento de outorga de crédito presumido de ICMS pelos Estados, em razão de sua própria natureza, de transferência de capital para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, até 2007, não transitava pelas contas de resultado e era registrada em uma contra patrimonial, deve-se afastar a tributação pelas contribuições, pois tais valores não podem ser considerados como receita, eis que não são ingressos que se incorporam definitivamente ao patrimônio do contribuinte e representem novas receitas, mas sim consistem em mero ressarcimento de custos tributários, mera recomposição do patrimônio, retornado na forma de incentivo fiscal outorgado pelos entes públicos, mediante uma série de condições. E, no período posterior a 2007, como visto, as modificações na classificação contábil tiveram efeito fiscal neutro, mantendo-se a não tributação da subvenção para investimento.

Nesse sentido, pela impossibilidade de inclusão de valores referentes a créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, é firme a jurisprudência das duas Turmas de Direito Público do e. Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), como se verifica pelos recentes julgados abaixo:

"CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. (...)

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual o crédito presumido de ICMS não se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IV - É firme o posicionamento entendimento desta Corte segundo o qual o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (...) (AgInt no REsp 1627291/SC, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 04/04/2017)

\*\*\*\*\*

"INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ.

II. Na esteira do entendimento firmado no STJ, "o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (STJ, AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2015). No

<sup>5</sup> Disponível em [http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/332\\_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf); acesso em 18/08/2016.

mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.402.204/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/06/2015. (...) (AgInt no AREsp 843.051/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 19/05/2016)

\*\*\*\*\*

"CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ ACERCA DA MATÉRIA. SÚMULA 83/STJ.

(...) 2. O acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento do STJ de que os créditos presumidos de ICMS, por se tratarem de mero ressarcimento, não representam ingresso de valores nos caixas da empresa e, portanto, não são tributáveis. Incidência da Súmula 83/STJ". (AgRg no REsp 1573339/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 07/04/2016)

\*\*\*\*\*

"PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO.

1. Segundo a jurisprudência desta Corte os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/4/2015; AgRg no REsp 1.494.388/ES, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Primeira Turma, DJe 24/3/2015; AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 19/12/2014; AgRg no REsp 1.329.781/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 3/12/2012". (AgRg no REsp 1247255/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 17/11/2015)

\*\*\*\*\*

"LEIS 10.637/02 E 10.833/03: O CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS CONFIGURA INCENTIVO VOLTADO À REDUÇÃO DE CUSTOS, COM VISTAS A PROPORCIONAR MAIOR COMPETITIVIDADE NO MERCADO PARA AS EMPRESAS DE UM DETERMINADO ESTADO-MEMBRO, NÃO ASSUMINDO NATUREZA DE RECEITA OU FATURAMENTO, PELO QUE NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. ENTENDIMENTO APLICÁVEL AO IRPJ E À CSLL. PRECEDENTE: AGRG NO RESP. 1.227.519/RS, REL. MIN. BENEDITO GONÇALVES, DJE 7.4.2015. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com

vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

2. A Primeira Turma desta Corte assentou o entendimento de que o crédito presumido de ICMS não se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL; Não há dúvida alguma que a aplicação desse sistema de incentivo aos exportadores amplia os lucros das empresas exportadoras. Se não ampliasse, não haveria interesse nem em conceder, nem em utilizar. O interesse é que move ambas as partes, o Fisco e o contribuinte; neste caso, o Fisco tem o interesse de dinamizar as exportações, por isso concede o benefício, e os exportadores têm o interesse de auferir maiores lucros na atividade exportadora, por isso correm reivindicam o benefício. Isso é absolutamente básico e dispensável de qualquer demonstração.

3. Nesse sentido, deve o legislador haver ponderado que, no propósito de menor tributação, a satisfação do interesse público primário - representado pelo desenvolvimento econômico, pela geração de emprego e de renda, pelo aumento de capacidade produtiva, etc. - preponderaria sobre a pretensão fiscal irrestrita, exemplo clássico de interesse público secundário". (AgRg no REsp 1461415/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 13/10/2015)

Já no Supremo Tribunal Federal ("STF"), a matéria é objeto do Recurso Extraordinário nº 835.818/PR, de relatoria do douto Ministro Marco Aurélio, que teve a sua repercussão geral reconhecida, porém, está pendente de julgamento. Nos autos desse processo, a Procuradoria Geral da República foi instada a se manifestar e apresentou manifestação pela exclusão de tais valores da base de cálculo do PIS/COFINS, conforme ementa a seguir transcrita:

Ementa:

"DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 843. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA. PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA PROPORCIONALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS. DESPROVIMENTO.

1 – Proposta de Tese de Repercussão Geral (Tema 843): Devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, sob pena de ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da proporcionalidade.

2 – Parecer pelo não provimento do recurso extraordinário".

Neste Tribunal, a matéria já foi muito controversa, mas parece estar se encaminhando para o entendimento firmado no STJ, como se observa por recente julgado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 15/09/2016, no qual, por maioria de votos,

se firmou o seguinte entendimento: "*CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo do PIS*" (Acórdão nº 9303004.312; Relator: Rodrigo da Costa Pôssas; Redator Designado: Charles Mayer de Castro Souza).

Em seu Voto Vencedor, o ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza expõe os motivos pelos quais divergiu do i. Relator, atestando o atual estágio da orientação pretoriana sobre a matéria: "*É que já está mais do que pacificada na jurisprudência a tese de que o crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados às pessoas jurídicas que neles se instalem ou aumentem a produção já instalada não integra a base de cálculo do PIS/Cofins, por constituir-se, segundo este entendimento, apenas mera recuperação de custos*".

No mesmo sentido, pode-se citar ainda outro julgado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 9303.002.618, que possui a seguinte ementa: "*INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO FISCAL DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO. Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS devido. Recurso Especial do Procurador Negado*". (Acórdão nº 9303.002.618; julgado em 12/11/2013; Relatora: Maria Teresa Martínez López)

Por último, há ainda alteração legislativa sobre a matéria, que parece ter confirmado o entendimento pela impossibilidade de inclusão da subvenção para investimento na base de cálculo das contribuições.

Com a edição da Lei nº 12.973/2014, a não tributação dos valores relativos à subvenção para investimento pelas contribuições se tornou expressa, apesar de o legislador ter considerado tais verbas como receitas a serem excluídas da base de cálculo, nos termos dos artigos 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014, que introduziram o inciso IX ao artigo 1º, parágrafo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *in verbis*: "*não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:(...) IX - 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*";". (grifos nossos)

No presente caso, o Recorrente demonstrou que os créditos presumidos de ICMS que lhe foram outorgados pelo Estado do Pará possuíam a natureza de subvenção para investimento, com a exposição dos seguintes elementos: **(i)** Lei Estadual nº 6.489/2002, que prevê que os incentivos serão apenas concedidos na modernização ou diversificação de empreendimentos já existentes, tendo como objetivos, dentre outros, o incremento na geração de emprego e qualificação de mão-de-obra, ampliação, recuperação ou modernização de parque produtivo instalado, estímulo de infra-estrutura logística de transportes, de energia e comunicação; **(ii)** o artigo 5º da Lei prevê com uma das modalidades de incentivo a outorga de crédito presumido; **(iii)** o artigo 11 da Lei prevê uma série de condições necessárias à concessão do benefício; **(iv)** o artigo 13 da Lei, que trata da habilitação aos incentivos, prevê expressamente que a solicitação deverá conter projeto fundamentado, no qual conste, dentre outras exigências, a demonstração do cumprimento do disposto no artigo 10 da Lei, e **(v)** a Recorrente juntou aos autos, às fls. 1673, documento intitulado "Projeto de Redução de ICMS Produção de Clínquer e Cimento", apresentado pelo Recorrente, por ocasião da solicitação da redução do ICMS, com a apresentação do projeto e investimentos a serem feitos para, receber, em contrapartida, o benefício fiscal, que foi efetivamente outorgado com a edição de Decreto pelo Estado do Pará, o Decreto nº 2.749, de 28/12/2006.

Nesse contexto, as próprias características do incentivo fiscal outorgado pelo Estado do Pará ao Recorrente me levam a concluir que tais verbas não se constituem receita das atividades do Recorrente, que se incorpore ao seu patrimônio como algo novo, portanto, não são tributáveis pelo PIS/COFINS, mas mero ressarcimento de despesas incorridas pelo Recorrente para expansão e modernização de suas atividades naquele Estado, típica subvenção para investimento que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevêm expressamente como excluídas da base de cálculo e que, antes, pela própria natureza de subvenção para investimento não podiam ser oneradas pelas contribuições.

Pelo exposto, proponho ao Colegiado dar provimento ao Recurso Voluntário nessa matéria, para afastar o lançamento decorrente da inclusão na base de cálculo das contribuições, de valores referentes a subvenção do ICMS na forma de crédito presumido do ICMS.

### **Direito de crédito referente a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos**

Como relatado, o lançamento decorre também da glosa de crédito descontado pelo Recorrente, em função de despesas com fretes de produtos acabados entre seus estabelecimentos, o que foi justificado pela Fiscalização pelo entendimento firmado na Solução de Divergência COSIT nº 11/2007, no sentido de que tais despesas não dariam direito de desconto de crédito, conforme a seguir:

"EMENTA: Cofins - Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes. Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. (...)"

Como se verifica, em suma, são dois os motivos para não se reconhecer o direito de crédito no frete de produtos acabados: **(i)** essa despesa não se enquadraria no conceito de insumo utilizado na produção, por estar acabado, pronto para venda, estando encerrado o processo produtivo, em sua acepção mais restrita; e **(ii)** essa despesa não poderia se qualificar como um frete na operação de venda, tendo em vista que não há venda na movimentação física de um produto acabado de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte.

Nessa mesma linha de entendimento, já decidiu o e. STJ, em julgado que possui a seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA

EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.
2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.
3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.
4. Agravo regimental não provido". (AgRg no REsp 1335014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2012, DJe 08/02/2013)

Contudo, não me parece que a interpretação dos dispositivos que tratam da utilização de créditos no âmbito da não cumulatividade do PIS e da COFINS deva seguir o disposto no artigo 111, do CTN, pois não há benefício ou desoneração fiscal outorgado ao sujeito passivo. Na realidade, tais regras são necessárias à própria instituição, existência e operacionalização da não-cumulatividade.

Nesse sentido, explica Marco Aurélio Greco: *“toda regra cuja função é desenhar a sistemática da não cumulatividade para formatá-la adequadamente à realidade de determinado setor, etapa do ciclo, modo de operação dos agentes econômicos etc. não é norma de desoneração ou de benefício. É norma de instituição da própria não cumulatividade. Ou seja, a não cumulatividade para existir e ser operacionalizada necessita da aplicação de regras técnicas de apuração do tributo adequado a ser recolhido; ou seja, o saldo apurado, depois da aplicação de ambos os conjuntos de regras (geradores de débito e de crédito). Por isso, o artigo 111 do CTN não é aplicável às regras que prevêm o direito ao crédito, no âmbito do regime normal de não cumulatividade de PIS e COFINS”*<sup>6</sup>.

Dessa forma, acredito que o exegeta deva prestigiar a interpretação sistemática e teleológica na sua leitura do artigo 3º, inciso II e IX, das leis de regência das contribuições, que têm a seguinte redação:

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

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

<sup>6</sup> “PIS e COFINS – Fretes pagos para o transporte de mercadorias” in PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2 / Gilberto de Castro Moreira Junior, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). São Paulo: MP Ed. 2013. P. 350.

(...) IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor".

E uma outra leitura que é feita a partir de tais dispositivos é a seguinte. O direito de crédito, na forma do inciso II do artigo 3º, já existia desde o advento da Lei nº 10.637/2002. Já o inciso IX do artigo 3º só foi introduzido para a não-cumulatividade do PIS, com a edição da Lei nº 10.833/2003. Com isso, a norma veiculada no inciso IX seria ampliativa em relação ao direito de crédito previsto no inciso II do mesmo artigo, de modo que o direito de crédito na operação de venda não surgiu apenas com a introdução do inciso IX no ordenamento jurídico, vindo tal dispositivo somente a evidenciar tal direito.

Nesse diapasão, os fretes entre estabelecimentos do contribuinte já estavam contemplados para o PIS, por força do inciso II do artigo 3º, eis que se enquadrariam em um conceito de insumo de processo de produção de bens destinados à venda, sendo o conceito de processo produtivo um conceito mais amplo, não estando limitado ao aperto do último parafuso na linha de produção ou à colocação de embalagem no produto acabado. É por esses motivos que o Colegiado vem evoluindo seu entendimento na matéria, admitindo o direito de crédito nas despesas, por exemplo, de tratamento de resíduos do processo produtivo (Acórdão nº 3401-003.263; julgado em 28/09/2016; Relator: Eloy Eros da Silva Nogueira), que embora possa ser compreendido como uma etapa que ocorre somente ao fim da produção, é essencial para a manutenção do processo produtivo, que deve ser considerado não como uma atividade isolada, com início, meio e fim, mas como um ciclo que se inicia seguidas vezes, em uma seqüência.

Nesse sentido, pela existência do direito de crédito em relação aos fretes de produtos acabados, destaco a manifestação do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, redator designado para Voto Vencedor do Acórdão nº 3401.002.075, de 28/11/2012:

"A norma introduzida pelo inc. IX, acima, segundo a qual a armazenagem e o frete contratados junto a pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base no inciso II (mais antigo, quando considerada a não-cumulatividade do PIS, em vigor desde dezembro de 2002) os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e produtos acabados (vendidos ou não), já davam direito a crédito.

O que importa averiguar, a meu ver, é se o transporte é de insumos, de produtos acabados (não vendidos) ou de produtos já vendidos. Fosse transporte de imobilizado, de material de escritório ou de trabalhadores do setor administrativo, por exemplo, não devia ser admitido crédito. Mas, como informado no voto vencido, a situação destes autos é de insumos e produtos acabados.

Em três momentos – um inicial, quando transportados insumos; outro intermediário, quando transportados produtos acabados, mas não vendidos; e um final, quando entregues produtos vendidos – o crédito deve ser concedido, seja pela norma extraída do inc. II (transporte entre os estabelecimentos da mesma empresa, inclusive antes de 1º fevereiro de 2004 na hipótese do PIS) ou pela do inc. IX (entrega dos produtos vendidos aos adquirentes, nesta hipótese a partir de 1º de fevereiro de 2004, já que

introduzida norma específica com vigência a partir dessa data, a mesma que contemplou os custos com armazenagem)".

Além disso, ainda que o inciso II do artigo 3º não fosse fundamento legal para o direito de crédito, esse fundamento poderia ser buscado no próprio inciso IX do artigo 3º - fundamento legal que me parece ser o adequado - , que não pode ser interpretado de maneira literal, sob pena de levar a uma conclusão absurda. Isso porque, se o crédito é assegurado na hipótese em que o industrial realiza uma operação de venda e remete a mercadoria diretamente para o seu cliente final, não poderia ser restringido quando, por um questão de logística, o industrial remete a mercadoria para um outro estabelecimento ou para um centro de distribuição, para fracionar o transporte entre diversas modalidades, pois há no caso apenas um desdobramento da operação de venda, que deve ser realizada em mais de uma etapa.

Corroborando esse posicionamento, podem-se citar recentes julgados da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como os a seguir transcritos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na "operação" de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo "frete na operação de venda", e não "frete de venda" quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições". (Acórdão nº 9303005.116; 3ª Turma; Sessão de 17/05/2017; por maioria; Relatora: Tatiana Midori Migiyama)

\*\*\*\*\*

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a

partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes". (Acórdão nº 9303004.318; 3ª Turma; Sessão de 15/09/2016; por maioria; Relator: Charles Mayer de Castro Souza; Redator Designado: Érika Costa Camargos Autran)

Ante o exposto, com fundamento no inciso IX, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, entendo que as despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos do Recorrente se qualificam como uma etapa essencial da operação de venda da mercadoria, que permite o avanço da mercadoria na cadeia indústria-comércio, do produtor em direção ao consumidor final, motivo pelo qual proponho ao Colegiado afastar a glosa realizada.

### **Direito de Crédito - inclusão a maior de valores nas DACONs**

No que se refere à terceira infração, o lançamento decorre da divergência entre os valores lançados nos DACONs como "Bens utilizados como Insumos" e os valores apresentados pelo próprio Recorrente em planilha para justificar tais lançamentos. Ou seja, quando o Recorrente foi intimado a demonstrar a liquidez e certeza dos créditos por ele lançados para utilização na sistemática da não cumulatividade das contribuições, parte dos créditos lançados não pode ser comprovada, realizando a Fiscalização a glosa da diferença.

O Recorrente inicialmente se voltou contra essa parte da autuação, alegando que a glosa deveria ser afastada, pois diria respeito à aquisição de energia elétrica. Além disso, argumentou o Recorrente que a Fiscalização só teria considerado as diferenças a menor entre a planilha apresentada pelo Recorrente e os DACONs, requerendo, por fim, a realização de diligências, ao reconhecer que a linha de defesa apresentada careceria de comprovação.

Em momento posterior, entretanto, o próprio contribuinte anuiu com as conclusões da Fiscalização, quando requereu a juntada aos autos de laudo de auditor independente, que concluiu justamente que essa parte do lançamento, dos insumos não comprovados, estava correta e deveria ser mantida.

Desse modo, não havendo mais controvérsia entre Fiscalização e Recorrente quanto a esse ponto do lançamento, proponho ao Colegiado negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a essa matéria, mantendo o lançamento referente à terceira irregularidade narrada no Relatório.

### **Multa de Ofício**

Com relação à multa de ofício, o Recorrente pede o seu afastamento, por dois fundamentos: **(i)** primeiro, defende que o pressuposto para aplicação da multa seria falta de recolhimento do imposto ou da contribuição, não sendo devida a penalidade na hipótese de glosa de crédito; e **(ii)** segundo, defende que a penalidade aplicada seria inconstitucional, por ofensa ao artigo 150, inciso IV, da Constituição da República.

Todavia, não merecem prosperar os argumentos levantados pelo Recorrente.

Segundo o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, fundamento legal para a aplicação da penalidade em questão, "*nos casos de lançamento de ofício*", será aplicada a multa de 75%

(setenta e cinco por cento) *"sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento"*.

E foi essa justamente a hipótese em que aplicada a penalidade. No decorrer da ação fiscal, a Fiscalização glosou determinados créditos e incluiu determinadas receitas que tinham sido considerados pelo Recorrente na apuração dos valores devidos a título de contribuição. Como resultado, foi encontrada uma diferença no valor das contribuições que deveriam ter sido recolhidas, sendo necessária a realização do lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Percebe-se, com isso, que a situação fática se enquadra perfeitamente na hipótese abstrata para aplicação da penalidade, não sendo importante para tanto o motivo do não recolhimento do tributo, no caso, em parte, por conta da glosa de crédito.

Já com relação ao segundo argumento, o Colegiado não tem competência para afastar a aplicação da legislação federal, a partir de juízos acerca de sua constitucionalidade, pois, como determina a Súmula CARF nº 02: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Pelo exposto, deve ser mantida a multa de ofício aplicada.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, proponho ao Colegiado dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar o lançamento decorrente: **(i)** da inclusão de subvenção do ICMS na forma de crédito presumido do ICMS na base de cálculo das contribuições; e **(ii)** da glosa de valores dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

Em dois pontos, por voto de qualidade, houve dissenso no Colegiado em relação ao eminente Relator, para: (i) manter na base de cálculo das contribuições os valores das subvenções, na forma de crédito presumido do ICMS; e (ii) manter a glosa de valores dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

Quanto à inclusão na base de cálculo das contribuições sociais das subvenções do ICMS, na forma de crédito presumido do ICMS, entendeu a maioria qualificada por ratificar o entendimento manifesto na imputação fiscal (fls. 1219/1220), no sentido de que o valor da receita de subvenção do ICMS, na forma de crédito presumido do ICMS, constitui receita tributável, que deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, não importando se foi contabilizado como receita, como redutor de custo ou despesa.

Além desses argumentos, a acusação fiscal aponta o Acórdão 1402-001.277, de 04/12/2012, que respaldaria suas afirmações.

Dentro deste cenário, adoto como fundamento do presente voto vencedor, as supracitadas razões, consignadas no relatório fiscal, somadas as razões apontadas na jurisprudência administrativa citada, *in verbis*:

### "SUBVENÇÕES – TRIBUTAÇÃO DO PIS e COFINS

A recorrente contesta a exigência do PIS e da COFINS sobre o valor das subvenções, por entender que o crédito presumido de ICMS não se constitui receita, sob o ponto de vista contábil e/ou econômico-financeiro, porquanto se destina unicamente ao subvencionamento da atividade incentivada.

A meu juízo nesta parte, a decisão recorrida não merece reparos, conforme fundamentos a seguir transcritos:

“(…)

A respeito destas contribuições, assim dispõe a Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 1.807/99 (atualmente Medida Provisória nº 2.15835, de 2001): [...]

Conforme se depreende dos dispositivos transcritos, a COFINS e o PIS têm como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas, observadas as exclusões permitidas no § 2º do art. 3º daquela lei.

Cabe ressaltar também que a **Lei nº 10.637/02** e a **Lei nº 10.833/03**, ao instituírem a incidência não-cumulativa dessas contribuições, definiram as bases de cálculo daquelas contribuições nos mesmos termos constantes da Lei nº 9.718, de 1998, qual seja, **a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

Assim, conclui-se que a base de cálculo da COFINS e do PIS para o tipo de empresa ora em análise é a totalidade da receita bruta mensal por ela auferida, ou seja, com base nas disposições supra transcritas, tem-se que a base de cálculo daquelas contribuições será formada não somente pelas receitas de vendas, mas também pelas receitas financeiras (rendimentos, juros e descontos condicionais obtidos) e por outras receitas operacionais, podendo as operações efetivadas pela contribuinte serem enquadradas na última modalidade.

Questão que importa saber, agora, é se a **subvenção obtida a partir da concessão específica de créditos presumidos de ICMS é uma receita do subvencionado.**

Nesse passo, traz-se à baila o enfoque contábil, do Conselho Federal de Contabilidade, que, por meio da Resolução CFC nº 922, de 2001, definiu: [...]

A teor do que dispõe a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, as **subvenções recebidas das entidades públicas devem ser consideradas como receita do subvencionado.**

Nem se diga que o recebimento de créditos presumidos de ICMS não pode ser considerado como receita por não haver a transferência econômica do recurso, vez que **a transferência da disponibilidade jurídica do direito (crédito de ICMS) é motivo suficiente para a realização da receita.** No caso, parcela do crédito de ICMS do ente tributante foi transferida ao contribuinte na forma de crédito presumido.

De efeito, levando-se ainda em consideração que **não há na legislação de regência da matéria nenhum dispositivo que permita a exclusão** da hipótese pretendida (créditos presumidos de ICMS) da base de cálculo destes tributos, não há razão para deixar de considerar a referida subvenção fiscal de créditos presumidos de ICMS como receita tributável.

A recorrente ainda alega que, quando do recebimento dos valores relativos às vendas de seus produtos, já suportou, sobre o montante ingressado na contabilidade a tal título, a incidência do PIS e COFINS.

Ocorre que a exação vergastada tem fato gerador distinto da tributação já efetuada pelo sujeito passivo. A primeira, decorrente do receita da subvenção concedida pelo Estado-Membro, a segunda, da venda das mercadorias. Razão porque não há de se falar em duplicidade de tributação.

Outrossim, a **classificação contábil da subvenção – custeio, operação ou investimento é irrelevante para a exação das contribuições do PIS e da COFINS.**

Isto porque todas essas subvenções se coadunam, de um ou de outro modo, com a receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio, cuja universalidade foi confirmada pelo art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998, para determinação da base de cálculo das contribuições. O mesmo se dando com relação à **incidência do PIS e Cofins, não cumulativos, sobre as receitas decorrentes das subvenções obtidas.**

Importa notar que tais valores integram a base de cálculo das referidas contribuições, por força do disposto, quanto à primeira, no **art. 1º, da Lei nº.**

**10.833, de 2003**, e quanto à segunda, no **art. 1º, da Lei nº. 10.637, de 2002**, a seguir reproduzidos: [...]

Portanto, cabível a incidência do PIS e Cofins sobre os valores recebidos a título de subvenção seja para custeio, seja para investimento."

Assim, restou imputado pela acusação fiscal, confirmado pela decisão recorrida e ora ratificado em recurso que: a subvenção obtida a partir da concessão específica de créditos presumidos de ICMS é uma receita do subvencionado; que a transferência da disponibilidade jurídica do direito de crédito de ICMS é motivo suficiente para a realização da receita; que não há na legislação de regência da matéria nenhum dispositivo que permita a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo das contribuições sociais não-cumulativas, regidas pelas Lei nº. 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003.

Forte nesses fundamentos, voto por negar provimento ao recurso voluntário, nesse primeiro ponto.

Quanto aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, restou concluído que o serviço de frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por falta de previsão legal, e por não poder ser enquadrado como insumo, não gera direito ao crédito da não-cumulatividade.

O cerne da questão é se fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica pode ser considerado como insumo do processo produtivo ou como frete na operação de venda. Para esclarecer como ocorre o creditamento de fretes no que concerne às contribuições sociais não-cumulativas, a preciosa lição do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, no Acórdão nº 3302-003.210, de 19/05/2016, a qual adota-se como fundamento:

"Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos **gastos com frete**, são assegurados somente para os **serviços de transporte**:

**a) de bens para revenda**, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

**b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda**, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

**c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não**, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002); e

**d) de bens ou produtos acabados**, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, **por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito** das referidas contribuições, porque tais operações de transferências **(i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo** de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram **realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação** do bem transportado, e **(ii) nem como operação de venda**, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais." (grifei)

Assim, nos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, uma vez que os **serviços de transporte foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado**, os mesmos não se enquadram como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda; Por outro lado, **não existe previsão legal para créditos da não cumulatividade sobre fretes, salvo nas operações de venda**, as quais não restam caracterizadas pela simples movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores.

Por estas breves razões, o pleito de crédito de frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por falta de previsão legal, e por não poder ser enquadrado como insumo, não gera direito ao crédito, portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, também, nesse ponto.

Fenelon Moscoso de Almeida - Redator designado.