



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11075.000407/2006-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.676 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de novembro de 2021
Recorrente PILECCO NOBRE ALIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONEXÃO. PREVENÇÃO. MOMENTOS PROCESSUAIS DISTINTOS.

Tendo em vista que processo conexo já foi distribuído e teve seu mérito analisado, não é mais o momento para a utilização do instituto da prevenção para o julgamento da causa, nos termos do Regimento Interno do CARF e do artigo 58 do Novo Código de Processo Civil.

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PIS. CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS.

As cessões de créditos de ICMS não têm natureza jurídica de receita, por isso não integram a base de cálculo da contribuição, conforme julgado pelo STF no Recurso Extraordinário nº 606.107-RS.

PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados-membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não caracteriza hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

À luz da interpretação fixada pelo STJ no RESP nº 1.221.170, o enquadramento de um bem como insumo, no âmbito da legislação do PIS e da COFINS, deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância em relação ao processo produtivo, sendo ilegal o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, permite o desconto de créditos vinculados a despesas com frete, porém exclusivamente referente às operações de venda, não contemplando os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou (não podendo mais ser caracterizado como insumo) e a operação de venda ainda não ocorreu, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atender a necessidades logísticas ou comerciais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos: (i.1) para manter a glosa de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Vencidas as Conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz (relatora), Cynthia Elena de Campos e Maysa de Sá Pittondo Deligne. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; (i.2) para dar provimento ao recurso para não admitir o Crédito presumido de ICMS como receita tributável e para cancelar a glosa dos créditos decorrentes de gastos com comissão de compra de arroz. Vencidos os Lázaro Antônio Souza Soares, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo; (ii) por unanimidade de votos, para cancelar os débitos relativos à cessão onerosa de ICMS na base de cálculo da COFINS. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowicz - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Porto Alegre/RS (fls 1.533 – 1.552), que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMPS transmitidos pela contribuinte, através do qual pretendeu o ressarcimento/compensação de valores credores de COFINS não-cumulativa - mercado interno (3º trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2007).

A Seção de Fiscalização efetuou a necessária auditoria e produziu o Relatório de Verificações Fiscais de fls. 717/743, com anexos, onde, no que interessa a este julgamento, registrou (de forma sintética):

6.4 Irregularidade na Determinação dos Bens Utilizadas como Insumos Comissões Sobre Compras - 3º Trimestre de 2004 ao 4º Trimestre de 2004: (...)

6.5 Irregularidade na Determinação dos Bens Utilizados como Insumos - Material de Embalagem e Compra de Roleta - 1º Trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2004.

Através das planilhas de controle do crédito apresentadas pelo contribuinte (...), efetuou-se a glosa dos valores inseridos como “Comissões s/ compra de arroz c/ casca” nestes controles, para o ano de 2004. (...) o legislador define com clareza as condições para o aproveitamento dos créditos da contribuição a Cofins, de modo que as mesmas podem ser resumidas em dois grupos: o dos bens e o das despesas. (...) não é qualquer despesa que tenha relação com a atividade empresarial, mesmo que necessária que se classifica como insumo, pois além desses insumos cuidou a legislação de estabelecer créditos relativos a uma série de despesas, em lista cuja característica é a de ser exaustiva, ou seja, apenas as despesas nela relacionadas, além obviamente dos insumos, é que dão direito ao crédito no cálculo das contribuições não-cumulativas.

(...) conclui-se que as “Comissões s/ compra de arroz c/ casca” não podem ser enquadradas neste conceito de insumo, pois tais serviços prestados não são aplicados ou consumidos na fabricação ou produção do produto.

6.5 Irregularidade na Determinação dos Bens Utilizados como Insumos - Material de Embalagem e Compra de Roleta - 1º Trimestre de 2004 ao 4º

Através da análise digital feita nos documentos fiscais de entrada apresentados pela empresa, usando pesquisa de termos que identificassem materiais de embalagem para o período em questão no campo “Descrição Complementar” das notas fiscais, efetuou-se o ajuste nas planilhas de controle do crédito apresentadas pelo contribuinte (fls. 574 a 605) para os valores achados por esta fiscalização,

6.6 Irregularidade na Determinação dos Bens Utilizados como Insumos - Despesas Sobre Energia Elétrica - 1º Trimestre de 2004 ao 4º Trimestre de 2007:

Verificou-se pelas planilhas de controle dos créditos apresentadas pelo contribuinte (fls. 574 a 605) o uso da soma algébrica da “conta do custo” e “conta despesa operacional” para a determinação das despesas com energia elétrica, visando a obtenção de crédito básico.

6.7 Irregularidade na Determinação dos Bens Utilizados como Insumos - Fretes Sobre Transferências - 1º Trimestre de 2004 ao 4º Trimestre de 2007:

O contribuinte corretamente apura créditos relativos a fretes feitos por Pessoas Jurídicas domiciliada no país, quando suportado pelo vendedor. Além destes, também apura, indevidamente, créditos de fretes quando da transferência destes produtos entre seus estabelecimentos.

(...) não há base legal para apropriar créditos relativos às despesas de fretes quando da transferência das mercadorias para revenda, entre estabelecimentos, pois tal despesa integra o custo de aquisição.

(...) constituindo-se o crédito sobre vendas suportado pelo vendedor um benefício fiscal, dado não poder ser qualificado como insumo, e, previsto no rol taxativo de hipóteses do art. 3º da lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sua interpretação deve ser

restritiva, por analogia (inciso 1 do art. 108 do Código Tributário Nacional - CTN) ao art. 111 do CTN. Logo, indevido qualquer tentativa de extrapolar o conceito de “frete sobre venda” para “frete sobre transferência”, dado este último ser entre estabelecimentos da mesma empresa (...).

(..), tais valores relativos aos fretes sobre transferências foram glosados, permanecendo os fretes devidos a pessoas jurídicas domiciliados no País, nas operações de vendas e quando incorridos a partir de 01/02/2004.

6.8 Irregularidade na Determinação da Base de Cálculo da Contribuição - Receitas da Cessão de Créditos do Icms - 1º Trimestre de 2005 ao 4º Trimestre de 2005:

(..), verificou-se que as receitas decorrentes da cessão de créditos do Icms efetuada pela empresa no ano de 2005 não haviam sido inseridas na base de cálculo da Cofins.

A inclusão das denominadas cessões de créditos do Icms à base de cálculo das contribuições deve-se ao fato de tal operação configurar espécie de alienação, ou seja, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e, a Unidade de Federação, o do cedido.

6.9 Irregularidade na Determinação da Base de Cálculo da Contribuição - Recuperação de Despesa de Icms - 1º Trimestre de 2004 ao 4º Trimestre de 2007:

Verificou-se nos arquivos digitais representando os lançamentos contábeis da empresa, que no período em questão houve valores relativos a recuperação de despesas de Icms que não foram levadas à base de cálculo da contribuição.

(...) a base de cálculo da contribuição para a Cofins sujeita à incidência não cumulativa é definido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica,

independentemente de sua denominação ou de sua classificação contábil, sendo que no § 3º deste mesmo artigo está explícito as hipóteses de exclusão para esta contribuição.

(..) em função de previsão legal, de conteúdo amplo, tudo aquilo que a pessoa jurídica auferir como receita encontra-se no campo de incidência da contribuição, observadas as exclusões e deduções da receita bruta legalmente admitidas.

(..) tais valores achados e relativos a “Recuperação de Despesa de ICMS” foram levados à planilha de ajustes dos cálculos da contribuição (...), aumentando o valor devido da Cofins para os anos de 2004 a 2007.

(..) os valores glosados no item 6.1 foram acrescentados como geradores de créditos presumidos por encontrarem-se nas condições previstas na legislação (...).

6.12 Irregularidade na Determinação dos Créditos - Percentagem de Créditos Básicos com Relação às Vendas com Alíquota Zero - 1º Trimestre de 2004 ao 4º Trimestre de 2007:

(..) o contribuinte não faz a correta proporção entre seus créditos que dão direito ao ressarcimento/compensação previstos no art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Dado que os valores a ressarcir/compensar para a presente empresa são proporcionais unicamente às vendas com alíquota zero (no caso, vendas de arroz beneficiado), importante se faz tal distinção a fim de evitar o cálculo dos créditos usando, por exemplo, as receitas financeiras (possuem alíquota zero também) ou até mesmo outras vendas tributadas (vendas de quirela, farelo, sucata, etc). A falta de segregação do que é unicamente “vendas com alíquota zero” aliada à separação simplista de “créditos básicos” e “créditos presumidos” a fim de determinar o montante do crédito com direito da ressarcimento/compensação faz com que tal valor fique irreal. Desta maneira, com relação à receita total da empresa, para os anos de 2004 a 2007 foi levantada a percentagem da receita proporcional aos créditos presumidos, da receita proporcional às vendas com alíquota zero - outras, da receita proporcional às vendas tributáveis e da receita proporcional às vendas com alíquota zero de arroz beneficiado, sendo o montante a ressarcir/compensar dos créditos previstos no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 calculados usando esta última proporção.

Com base neste Relatório a autoridade administrativa emitiu Despacho 016.000.000-0/2011 (fl. 747), onde reconheceu parcialmente o direito de crédito de ICMS a favor da empresa, - denegando, por consequência, parte do crédito pleiteado. Homologou as compensações declaradas até o limite do crédito disponível.

A empresa foi cientificada em 27/01/2011 (fl. 858) e, não conformada, apresentou em 24/02/2011, através de procuradores, longa manifestação de inconformidade (fls. 865/897), onde inicialmente retrata os fatos, referindo a seguir, em resumo:

1. A não inclusão, na formação da base de cálculo da COFINS devida, da cessão de créditos de ICMS a terceiros:

O a sistemática de contabilização do ICMS faz com que os saldos credores apurados fiquem consignados em conta do Ativo (ICMS a Recuperar), os quais podem ser utilizados para abatimento dos valores do mesmo tributo, apurados como devidos sobre operações próprias, ou transferidos a terceiros em operações de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Isso aconteceu no caso concreto;

O a forma de contabilização faz com que o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição se constitua num redutor de custos, nos casos de aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação;

O o montante de ICMS registrado no ativo da empresa, utilizado para pagamento a fornecedores, está longe de se constituir em receita, razão pela qual não pode ser mantida a Decisão administrativa que, nessa parte, glosou parcialmente o pedido de ressarcimento de créditos de COFINS.

2. O crédito presumido do ICMS não é “receita” e sim um “redutor de custos”:

O o Crédito Presumido do ICMS foi instituído pelos Estados membros da Federação como um mecanismo de defesa dos interesses de determinados setores da economia, com o fim de evitar que estabelecimentos industriais se transferissem de um Estado para outro, porque este lhe oferece redução do aludido tributo, melhorando a sua condição de competitividade;

O quando um estabelecimento passa a ter direito de consignar em seus registros contábeis e fiscais um Crédito Presumido do ICMS, os valores dele decorrentes são tratados como redutor de custo, pois esse é o objetivo a ser alcançado tanto pelo beneficiário quanto pelo estado concedente de tal incentivo;

O pela leitura dos arts. 1º, § 1º, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, é possível constatar a improcedência e inconsistência da pretensão fiscal, na medida em que o referido dispositivo faz expressa referência às receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Tanto a doutrina pátria como a jurisprudência têm entendimento consolidado no sentido de que o crédito presumido do ICMS não pode ser considerado como receita, especialmente quando se pretende computar o dito valor como base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.

3. A alegada utilização indevida de créditos sobre valores pagos a título de frete nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da requerente:

O O gasto com transporte de mercadorias entre seus estabelecimentos ou para distribuição aos clientes são, e sempre foram, considerados na formação do custo de cada produto ou mercadoria, para fins de definição da margem de lucro. Quanto maior o custo, maior será o preço de venda. Existindo direito de crédito sobre tributos a recuperar, tais créditos são registrados, contabilmente, como redutores de custo, fazendo com que o valor de venda de cada produto/mercadoria seja proporcionalmente menor;

O no caso do PIS e da COFINS não-cumulativos, o critério eleito pelo legislador, para assegurar os créditos, é conhecido como sendo o de base sobre base, ou seja, não

importa se ocorreu ou não a agregação física. O que deve ser verificado é se o item sobre o qual se fez crédito integrou o custo do produto, do serviço ou da mercadoria;

O inexistente a distinção pretendida pelo Fisco, que restringe o conceito de insumo tão somente para os bens ou serviços que se aplicam diretamente aos produtos, excluindo todos os outros custos e despesas que comprovadamente estão ligados ao processo industrial, como, por exemplo, o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

O os dispêndios efetuados com fretes na transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa são computados, na sua totalidade, como custo de produção, interferindo, de forma inconteste, na formação do preço de venda. Dessa forma, geram direito de crédito de PIS e COFINS na modalidade não-cumulativa.

4. O direito de crédito da COFINS não-cumulativa sobre compra de material de embalagem e de consumo de energia elétrica:

O art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, define o direito ao crédito sobre a compra de insumos e consumo de energia elétrica, sendo que o art. 1º da IN SRF nº 358, de 2003, e o art. 8º, § 4º, I, da IN SRF nº 404, de 2004, definem o que seja insumo (neles consta o material de embalagem);

Então não há nada que justifique a glosa dos créditos de COFINS sobre material de embalagem, porquanto tais dispêndios também fazem parte do conceito de insumo e, portanto, integram o custo de industrialização; O RFB já manifestou entendimento de que a energia elétrica é passível de gerar crédito na apuração do PIS/COFINS não-cumulativos. Deve, portanto, ser acolhido o pedido da empresa, devendo ser reconhecido o direito ao crédito da COFINS sobre os custos incorridos com energia elétrica consumida no estabelecimento.

5. A alegada utilização indevida de créditos sobre comissões:

O as comissões de compras, pagas pela empresa, consiste na compra de arroz em casca, no mercado, intermediada por terceiros, visando a aquisição do produto com qualidade, menor preço, rapidez e redução do custo. Os valores dessas comissões são classificados, inclusive contabilmente, como custo do produto e, como tal, considerado no cálculo dos créditos da COFINS;

para efeito do cálculo dos créditos da COFINS não-cumulativa, deve-se considerar como custo da venda do arroz, pronto para consumo, as despesas tidas, inclusive, 'as despesas decorrentes do pagamento de comissões pela compra do arroz em casca. Essas despesas integram a cadeia de aquisição do produto (matéria-prima), o que, por consequência, outorga o direito ao crédito da COFINS sobre os respectivos custos.

6. Da necessidade de apropriação dos créditos com base no rateio proporcional de custos:

O na determinação dos créditos do PIS/COFINS não-cumulativos, a empresa deve segregar os créditos em três categorias distintas, a saber: (1) créditos vinculados à receita tributável no mercado interno; (2) créditos vinculados à receita não tributável no mercado interno; (3) créditos vinculados à receita de exportação;

O a empresa não dispõe de contabilidade de custos. Os custos e despesas comuns, que geram créditos vinculados aos três tipos de receitas referidos anteriormente são rateados com base no faturamento;

O para fins de apuração dos percentuais de rateio, a empresa não computa em suas receitas, as demais receitas, tributadas ou não (receitas financeiras, crédito presumido de ICMS e recuperação de despesas), ao entendimento de que custos e despesas comuns geradores de créditos devem ser rateados somente entre as receitas de vendas ou de prestação de serviços a que estão vinculados;

O ao efetuar o cálculo do rateio dos créditos vinculados aos custos/despesas comuns, o Fisco computou na receita bruta o valor das demais receitas (receitas financeiras, crédito presumido de ICMS e recuperação de despesas), gerando uma distorção no rateio dos

créditos, reduzindo, por consequência, o valor dos créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno;

O é flagrante o equívoco perpetrado pelo Fisco, já que o rateio dos custos/despesas comuns deve ser realizado somente com base na receita bruta gerada pela venda de mercadorias, de produtos e da prestação de serviços, não se justificando a inclusão das demais receitas. Requer que o processo seja baixado em diligência para que o Fisco proceda ao rateio dos custos tão-somente com base na receita bruta da venda de mercadorias, produtos e/ou prestação de serviços.

Ao finalizar, requer:

- a) seja reconhecido o direito ao crédito pleiteado;
- b) seja determinada a realização de diligência para que o fisco faça a averiguação das Notas Fiscais que deram origem aos créditos sobre a compra de material de embalagem e de consumo de energia elétrica, bem como para que proceda ao cálculo dos créditos passíveis de apropriação pelo critério de rateio dos custos e despesas comuns com base na receita bruta da venda de mercadorias, produtos e /ou prestação de serviços;
- c) provar o alegado por todos os meios de provas em direito admitidos. A repartição preparadora atestou a tempestividade da peça contestatória.

Foi então proferido julgamento pela DRJ Porto Alegre/RS, dando parcial provimento à manifestação de inconformidade,¹ cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

PERÍCIA NÃO NECESSÁRIA. DESRESPEITO ÀS REGRAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO NÃO FORMULADO.

A realização de perícia somente deve ocorrer quando não for possível a aferição dos fatos pelo conhecimento ordinário, devendo o pedido ser considerado como não formulado quando não houver respeito às regras do processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. COMISSÕES.

O sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas com comissões na compra de matéria-prima.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. FRETES.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da COFINS não-cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

▲

¹ O resultado do julgamento foi o seguinte: "Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar não formulado o pedido de realização de perícia e julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade (apuração de créditos decorrentes de despesas com energia elétrica)."

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. EMBALAGENS.

Apenas as embalagens que se caracterizam como insumos, ou seja, que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, é que dão direito a crédito. As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA.

Por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não gerando crédito os valores incluídos na fatura de energia em relação aos quais não há qualquer permissivo legal para tanto.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. TRIBUTAÇÃO.

A receita auferida em decorrência da transferência de créditos de ICMS a terceiros pode ser excluída da base de cálculo da contribuição somente a partir de 1º/01/2009, por força da alteração promovida pela Lei 11.945, de 2009. As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo da COFINS, por falta de previsão legal.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CRITÉRIO DE DETERMINAÇÃO.

Inexistindo sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, a apropriação dos créditos deve ser feita por rateio proporcional.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho (fls 1.736 – 1.771), reprisando as alegações de sua manifestação de inconformidade, e requerendo o julgamento conjunto do presente processo com o PAF 11075.000705/2007-54, pois se tratam dos mesmos fatos e do mesmo período de apuração, sendo o citado processo atinente a Contribuição ao PIS e, este, a COFINS.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

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

Com relação ao pedido do contribuinte de julgamento conjunto com o PAF n. 11075.000705/2007-54 (com as mesmas questões aqui postas sobre a COFINS, mas atinentes à Contribuição ao PIS), encontra-se prejudicado, pois esse processo já foi definitivamente julgado pelo CARF, por meio dos Acórdãos n. 3801002.668 e 9303006.799.

É consabido que a Contribuição ao PIS e a COFINS são contribuições sociais com legislação “gemelar”, de modo que - apesar de não se tratarem de processos decorrentes, mas sim conexos (nos termos do 6º, §1º, inciso I do RICARF)², o que não obriga necessariamente que o

² Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:
§1º Os processos podem ser vinculados por:

resultado daqueles autos sejam aqui adotados em sua integralidade - muitas das conclusões abraçadas nos Acórdãos n. 3801002.668 e 9303006.799 serão aqui utilizadas, à medida que espelhem a melhor interpretação dada a legislação tributária por este Conselho e pelo Tribunais Superiores.

Dito isso, como se depreende do relato acima, são diversos os temas a serem abordados para a solução da lide, o que se faz nos tópicos a seguir.

1. Débitos

1.1. Não Inclusão, na Formação da Base de Cálculo da COFINS Devida, da Cessão de Créditos de ICMS a Terceiros

A principal controvérsia desse tópico cinge-se a identificar se a cessão de créditos de ICMS para terceiros integra a base de cálculo da COFINS nos termos da Lei no 10.833/2003 (incidência não-cumulativa).

O tema está pacificado tanto neste Conselho (e.g. Acórdão 3401-008.364 e Acórdão 3201-009.179) no sentido de que a transferência do saldo credor de ICMS acumulado, classificado, em regra, no ativo como tributo recuperável, não modifica esse ativo, há somente uma alteração da classificação contábil, ou seja, esse saldo credor transfere-se para uma outra conta do ativo, portanto essa operação não configura receita.

Ainda, a tese fixada pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107-RS, com repercussão geral reconhecida, foi no sentido de que é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

Tal decisão deve ser observada por este Colegiado, a teor do artigo 62, §2º do RICARF. Dessarte, deve ser reconhecido o direito do contribuinte neste ponto.

1.2. Crédito Presumido do ICMS não é “receita” e sim um “reduzidor de custos”

A Recorrente se insurge contra a decisão da DRJ quando considerou como integrante da base de cálculo da COFINS não cumulativa o “Crédito Presumido do ICMS”, em conformidade com o disposto no art. 1º, da Lei n. 10.833/2003. Além disso, e para reforçar essa linha de argumentação, os Julgadores se reportaram ao disposto no art. 392, do Decreto n. 3.000/99 (RIR/99), que determina a inclusão do valor relativo às recuperações ou devoluções de custos na determinação do lucro operacional da pessoa jurídica.

Ou seja, aqui a questão a ser debatida é a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS, outorgado pelo Rio Grande do Sul (na forma estabelecida pelo art. 32, incisos XIII e XXXIII do Regulamento do ICMS/RS aprovado pelo Decreto n. 37.699/97).

Pois bem. A Contribuição ao PIS e a COFINS, sob a modalidade de regime não-cumulativo (tal qual ocorre com a apuração efetuada pela Recorrente), têm por fato gerador o faturamento mensal, assim entendido a totalidade das *receitas auferidas* pelo contribuinte,

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

independentemente da denominação ou classificação contábil, conforme se depreende dos artigos 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Adicionalmente, traçando a delimitação de quem são os contribuintes dos referidos tributos, as leis acima apontadas dispõem, respectivamente:

Lei nº 10.637/02:

“Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que **auferir** as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.)

Lei nº 10.833/03:

“Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que **auferir** as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.)

Tais disposições têm como fundamento de validade a norma de competência esculpida no artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição,³ a qual prescreve que a Contribuição ao PIS e a COFINS incidirão sobre a receita ou o faturamento, que são, portanto, os fatos econômicos ou manifestações de riqueza tributáveis pelas contribuições em apreço.

Vale destacar que os conceitos de receita e faturamento não podem ser livremente manipulados pelo legislador, devendo manter coerência com seu conteúdo semântico na ordem econômica, nos moldes do artigo 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”).⁴ Nesse sentido já se consolidou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”) ao declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998 (“Lei nº 9.718/98”) nos RE nº 357950/RS, RE nº 358273/RS e RE nº 346.084/PR.

Retomando os dispositivos supracitados, pela sua simples leitura é possível verificar que a *receita auferida* pela pessoa jurídica compõe a hipótese de incidência de ambas as contribuições, sendo esta receita aquilo que efetivamente representa *um acréscimo patrimonial em sua conta, decorrente do exercício da atividade econômica* e que apresenta caráter de definitividade.

Neste sentido, verifica-se a lição de José Antônio Minatel,⁵ ao tratar da natureza jurídica da receita:

“Auferir receita é conduta que evidencia e viabiliza a obtenção de ingresso, materializada pela **entrada de recursos financeiros remuneradores dos diferentes negócios jurídicos da atividade empresarial.**”

Assim, fica claro que somente os valores incorporados definitivamente ao patrimônio do contribuinte, decorrentes de execução de negócios jurídicos, podem ser considerados como receitas.

³ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\[Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\]](#) (...)

b) a receita ou o faturamento; [\[Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\].](#)”

⁴ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁵ MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. MP Editora. São Paulo, 2005, p. 132.

Não se pretende com isso dizer que somente a receita operacional – decorrente da venda de bens e serviços pela pessoa jurídica – é que está sujeita à tributação pela Contribuição ao PIS/COFINS, cujo método de apuração é pela sistemática da não cumulatividade. Como se sabe, a sistemática traçada pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/02 pressupõe a incidência sobre a totalidade de receitas auferidas pelo contribuinte. No entanto, pouco importa se estamos diante do sistema não cumulativo sobre a receita bruta, ou do cumulativo sobre o faturamento (Lei nº 9.718/98), pois tanto em um como no outro caso a receita decorre das atividades empresariais, na sua regular persecução de seus objetivos sociais e obtenção de lucros.

Heroldes Bahr Neto,⁶ ex-conselheiro do CARF, ao tratar do tema, não deixa dúvidas:

“Não se pode considerar auferida a receita que não advenha de negócios jurídicos realizados no exercício da atividade empresarial e, portanto, s.m.j., não integra a base de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Tal se deve porque, ‘auferir’, por definição, significa ‘colher, obter’. Portanto, a receita deve ser colhida ou obtida pela empresa, em razão das transações econômicas realizadas pela própria pessoa jurídica.”

De tudo isso é possível depreender que somente se estará diante do ato de auferir receita, hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, quando visualizada situação em que a remuneração recebida pela pessoa jurídica ocorrer pelo regular exercício de suas atividades.

Dito isto, cumpre avaliar a natureza jurídica dos créditos presumidos de ICMS, já que no caso vertente a Fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições as receitas de créditos presumidos de ICMS.

Para que não restem dúvidas quanto à natureza do crédito presumido de ICMS, convém, ainda que brevemente, destacar a sistemática não cumulativa pela qual é apurado o imposto estadual.

O ICMS possui como hipótese de incidência operações jurídicas que transferem o domínio e a posse de mercadorias na cadeia econômica, desde a produção até o consumo. Trata-se, portanto, de tributo plurifásico e não cumulativo, nos termos do artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal.⁷

Alcançando a questão da não cumulatividade, deve ser levado em consideração que foi adotado pelo ICMS o método de tributação indireta sobre o consumo, pelo qual se tributa as várias fases da cadeia econômica com o objetivo de alcançar a capacidade contributiva verificável no momento em que o bem ou serviço é consumido.

Assim, cada agente do ciclo produtivo deverá recolher aos cofres públicos um montante a título de ICMS. Contudo, no instante do recolhimento, o contribuinte deverá averiguar quanto de imposto foi pago pelo agente que lhe precedeu na cadeia, ou seja, aquele que lhe vendeu determinado insumo que passou a fazer parte da sua produção, emitindo-lhe nota fiscal com ICMS destacado. Esse valor, anteriormente pago a título de ICMS, constitui crédito do contribuinte, e deverá ser confrontado com o débito que agora possui, nesse passo da cadeia

⁶ BAHR NETO, Haroldes. *Não Incidência de PIS e COFINS sobre Crédito Presumido de ICMS*. In *Pis e Cofins à Luz da Jurisprudência do CARF*. MP Editora. São Paulo, 2011, p. 315.

⁷ § 2.º O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

produtiva, onde se adicionou determinado valor ao produto. Mediante esse confronto entre crédito (advindo do ICMS pago na etapa anterior) e débito (devido na atual etapa pela incidência do ICMS na saída da mercadoria do estabelecimento) advirá o valor que efetivamente deverá ser dispendido para o pagamento do imposto.

É exatamente dentro da sistemática de créditos e débitos de ICMS que aparece a figura do crédito presumido.

Neste sentido, o denominado crédito presumido não é crédito oriundo diretamente das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no estabelecimento do contribuinte, e sim valor atribuído como crédito fiscal, sem a correspondente tributação na etapa anterior. Em outros termos, consiste na situação em que o Estado concede ao contribuinte a possibilidade de escriturar créditos de ICMS, aos quais normalmente não teriam direito, em sua contabilidade. Objetiva-se, com isso, a redução da carga tributária a ser recolhida na operação.

Desse modo, *o crédito presumido constitui modalidade de incentivo fiscal, quer dizer, consiste renúncia de receita do Estado em prol do setor privado*. Trata-se, verdadeiramente, de atuação do Poder Público visando o auxílio do setor privado para que, como consequência, sejam atendidos interesses econômicos e sociais.

Em outras palavras, o crédito presumido caracteriza auxílio à pessoa jurídica mediante diminuição da carga tributária do contribuinte, sempre buscando estimular determinado setor produtivo.

Ratificando este fato, anualmente a Secretaria da Receita Federal do Brasil publica relatório intitulado “Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária – Gastos Tributários”, cumprindo o mandamento do §6º do artigo 165 da Constituição e do inciso II do artigo 5º da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000.

Neste relatório, consta o seguinte:

“O sistema tributário é permeado por desonerações. **São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária.** Tais desonerações, em sentido amplo, **podem servir para diversos fins**. Por exemplo:

- a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração;
- b) promover a equidade;
- c) corrigir desvios;
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões;
- e/ou,
- g) incentivar determinado setor da economia.

Nos casos das alíneas “d”, “e”, “f” e “g”, essas desonerações irão se constituir em uma alternativa às ações Políticas de Governo, ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por intermédio do sistema tributário. **Tal grupo de desonerações irá compor o que se convencionou denominar de gastos tributários.** (...)

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm **caráter incentivador**, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.”

Conclui-se que a natureza jurídica dos créditos presumidos de tributos concedidos pelo Poder Público é de incentivo fiscal, mais especificamente subvenção pública no auxílio de redução dos custos da pessoa jurídica.

Trazendo esses conceitos para o caso concreto, tem-se que os valores recebidos Recorrente à título de crédito presumido de ICMS têm natureza jurídica de parcelas relativas a redução de custos, com o intuito de promover o desenvolvimento industrial do Estado, diferentemente daqueles valores que devem compor a base de cálculo das Contribuições em análise, conforme será melhor demonstrado a seguir.

Muito bem, esclarecidos tais pontos, vejamos o posicionamento da Receita Federal sobre a matéria.

Em processo de Solução de Consulta formulada por contribuintes, a Secretaria da Receita Federal já se manifestou de forma favorável à exclusão dos valores relativos ao crédito presumido de ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS (Solução de Consulta nº 397, de 2009).⁸

Já em outras situações, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se colocou em sentido oposto (Solução de Consulta nº 225, de 6 de agosto de 2007; 72, de 14 de fevereiro de 2011; 197, de 14 de outubro de 2009; 18, de 02 de março de 2005; 144, de 11 de setembro de 2008), fazendo prevalecer o interesse da fiscalização.

⁸ Processo de Consulta nº 397/09

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 9a. RF

Decisão Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

Ementa: ATO NORMATIVO ESTADUAL QUE AUTORIZA DESCONTO DE CRÉDITO PRESUMIDO EM SUBSTITUIÇÃO AO CRÉDITO NORMAL DO ICMS. TRIBUTAÇÃO DA DIFERENÇA.

No caso de ato normativo estadual que conceda benefício de substituição dos créditos efetivos de ICMS por créditos presumidos, a diferença entre o crédito presumido do ICMS concedido e o crédito normal de ICMS que deveria ser descontado é considerada subvenção. Essa diferença integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP. Dispositivos Legais: Lei Nº 10.637/2002, art. 1º, caput e §§ 2º e 3º; Decreto Nº 3.000/1999 (RIR/1999), arts. 392 e 443; PN CST Nº 112/1979; Decreto Estadual SC Nº 2.870/2001 (Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina), Anexo 2, arts. 21, 23 e 24, com a redação dada pelo Decreto Estadual SC Nº 1.669/2008. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins .Ementa: ATO NORMATIVO ESTADUAL QUE AUTORIZA DESCONTO DE CRÉDITO PRESUMIDO EM SUBSTITUIÇÃO AO CRÉDITO NORMAL DO ICMS . TRIBUTAÇÃO DA DIFERENÇA.

No caso de ato normativo estadual que conceda benefício de substituição dos créditos efetivos de ICMS por créditos presumidos, a diferença entre o crédito presumido do ICMS concedido e o crédito normal de ICMS que deveria ser descontado é considerada subvenção. Essa diferença integra a base de cálculo da COFINS. Dispositivos Legais: Lei Nº 10.833/2002, art. 1º, caput e §§ 2º e 3º; Decreto Nº 3.000/1999 (RIR/1999), arts. 392 e 443; PN CST Nº 112/1979; Decreto Estadual SC Nº 2.870/2001 (Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina), Anexo 2, arts. 21, 23 e 24, com a redação dada pelo Decreto Estadual SC Nº 1.669/2008. MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI – Chefe. Data de decisão: 14/10/2009. Data de publicação: 09/11/2009.

Em face dos posicionamentos discrepantes, o Órgão Fazendário Federal foi chamado a resolver a questão, que, afinal, gerava grande insegurança aos contribuintes.

Deste contexto resultou a Solução de Divergência nº 13/11, publicada em 28 de abril de 2011, onde a Secretaria da Receita Federal do Brasil concluiu pela impossibilidade da exclusão dos valores decorrentes de crédito presumido de ICMS das bases de cálculo das Contribuições Sociais em comento, por ausência de previsão legal para tanto, apesar de haver reconhecido, na mesma Solução de Divergência, essa possibilidade para os contribuintes que façam a apuração das Contribuições pelo método cumulativo. Registre-se seu conteúdo:

“SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 13

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: **Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins.** A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.” (g.n.)

Destarte, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se manifesta no sentido de que os valores referentes ao crédito presumido de ICMS devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois: **(i)** sua natureza é de receita; e **(ii)** não há previsão legal para a exclusão da base de cálculo.

Ocorre que este entendimento, vem sendo rechaçado pelo Poder Judiciário. Explico o porquê.

Como já restou assentado nos itens acima: **(i)** a hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e a da COFINS é a auferimento de receitas, vale dizer, remuneração recebida pela pessoa jurídica pelo regular exercício de suas atividades; e **(ii)** o crédito presumido de ICMS tem natureza de subvenção pública com parcelas relativas à redução de custos fiscais do contribuinte.

Disto alcança-se a conclusão de que *crédito presumido de ICMS não é hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.*

Ora, se o crédito presumido é dispêndio à menor em que incorreu a Recorrente por força de se tratar justamente de auxílio para a redução de custos, esse montante não pode ser considerado receita, justamente porque não há ingresso econômico nenhum ao seu patrimônio. Destarte, não sendo receita, o crédito presumido não deve ser tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS. Repita-se, tais créditos não constituem receita auferida pela pessoa jurídica, pois não decorrem de negócios jurídicos praticados no exercício de sua atividade comercial. Por conseguinte, não se submetem à hipótese de incidência das contribuições.

Não é outra a lição de José Antonio Minatel:

“Basta-nos o indicativo da origem, ou seja, ingresso qualificado como benefício governamental e, pronto, estará à margem da regra de incidência das contribuições cuja

base de cálculo é a receita auferida, no sentido de proveniente do exercício da atividade empresarial.”⁹

De fato, o crédito presumido de ICMS é subvenção pública, de forma que constitui renúncia de receita do Poder Público em favor da atividade privada, mas com isso, é claro, buscando o interesse público de fomentar a economia, gerando melhoramentos para a sociedade. Desta forma, não caracteriza benefício financeiro que é incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica, ou seja, não é receita, e, conseqüentemente, não pode ser tributado pela Contribuição ao PIS e a pela COFINS.

Vê-se que a discussão se relaciona à *não incidência tributária, de modo que é irrelevante a falta de disposição no sentido da exclusão da base de cálculo dos montantes relativos ao crédito presumido de ICMS da base de cálculo da Contribuição PIS e da COFINS*. Contudo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, não atenta para esse ponto da questão, e pretende fazer crer, pelo teor da mencionada Solução de Divergência nº 13/11, que por não existir ditame legal nas Leis nº 10.637/02, 10.833/03 ou qualquer outra referente à Contribuição ao PIS e a COFINS permitindo a referida exclusão, ela não poderia ser efetuada.

Afinal, *não incidência tributária* consiste na não ocorrência de fato algum ou na ocorrência de fato irrelevante juridicamente em face da norma jurídica tributária, ou seja, o fato verificado no mundo econômico não se encontra dentro daquele campo descrito como hipótese de incidência tributária da exação. Logo, não nasce a relação jurídica tributária com o respectivo dever do contribuinte de levar determinado montante a título de tributo aos cofres públicos. É o contrário, certamente, do fenômeno da incidência tributária, onde há a perfeita subsunção do fato econômico à lei tributária, gerando o dever do contribuinte levar os devidos tributos aos cofres públicos.

Desse modo, a não incidência não se confunde, de forma alguma, com a *exclusão da base de cálculo de tributo*, a qual diz respeito ao *quantum* devido a título de tributo. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho a redução da base de cálculo opera “traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago.”¹⁰ Verdadeiramente, trata-se de situação em que legislação traz valores que devem ser retirados da base de cálculo do tributo, de modo que a alíquota será aplicada sobre um valor menor, pois sem uma parte que foi excluída pela lei, resultando em montante apurado menos gravoso para o contribuinte.

É exatamente no âmbito da exclusão de parcelas da base de cálculo de tributos que o direito pátrio estabelece a regra do artigo 150, §6º da Constituição Federal, cujo conteúdo prescreve que somente lei específica poderá estipular, entre outros, a redução da base de cálculo de tributos.¹¹

Tal regra não se aplica às hipóteses de não incidência, pois este é fenômeno que antecede a qualquer benefício fiscal, já que versa sobre a situação em que o direito tributário não

⁹ MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. MP Editora. São Paulo, 2005, p. 240.

¹⁰ *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 24ª ed., p. 492.

¹¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

alcança uma determinada conjuntura econômica, não fazendo nascer qualquer relação jurídica tributária. Portanto, torna-se sem sentido, falar em falta de legislação para hipóteses de não incidência.

Todo esse raciocínio e fundamentação jurídica está ratificado pela jurisprudência do STJ, como se extrai das ementas colacionadas abaixo:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. NATUREZA JURÍDICA QUE NÃO SE CONFUNDE COM RECEITA OU FATURAMENTO. PRECEDENTES.

1. 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. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público. 2. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 626124 / PB, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/03/2015, DJe 06/04/2015)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. 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. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1247255 / RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 17/11/2015, DJe de 26/11/2015)

“TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.

1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexistência do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01.

2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, *verbi gratia*, venda de mercadorias ou de serviços.

3. "Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1229134/SC, AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL, 2011/0006506-4, Min. Relator HUMBERTO MARTINS, Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA, Data do Julgamento 26/04/2011, Data da Publicação/Fonte DJe 03/05/2011)." (g.n.)

“CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE

CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. I – (...) II - O Estado do Rio Grande do Sul concedeu **benefício fiscal** às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia. III - **Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistência de incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.** IV - **Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.** V - Recurso especial improvido. (RESP 2008.00.19574-8, RESP - RECURSO ESPECIAL – 1025833, Min. Relator FRANCISCO FALCÃO, Órgão julgador, PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:17/11/2008)” (g.n.)

Não fosse o bastante, no específico caso da recorrente referente a Contribuição ao PIS citado no preâmbulo desse voto, a CSRF deu razão ao seu pleito no Acórdão 9303006.799, nos exatos termos do que fora por diversas vezes feito pela jurisprudência deste Conselho, conforme se depreende dos exemplos abaixo:

“CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS E IPI. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98 DECLARADA PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. O **crédito presumido do ICMS e do IPI são parcelas relacionadas à redução de custos e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial.** Por decisão definitiva proferida pelo STF, **deve ser afastada a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins** das parcelas relativas ao crédito presumido do ICMS e do IPI, por não se constituírem em receitas decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Recurso provido. (Acórdão nº 202-18.397, Rel. Cons. Maria Cristina Roza da Costa,).” (g.n.)

COFINS. CONCOMITÂNCIA. AÇÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 1 DO CARF.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

O recebimento de crédito presumido do ICMS não se qualifica como "receita", mas de incentivo fiscal para a redução do ICMS devido, devendo ser excluído da base de cálculo das contribuições. (Acórdão 3201-002.060, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira - Relator)

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI — IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS

O crédito presumido de IPI é parcela relacionada à redução de custos e não à obtenção de receita nova, oriunda do exercício da atividade empresarial. A noção de faturamento, identificada com as bases de cálculo do PIS e da COFINS, corresponde à receita bruta derivada da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços (Acórdão 3401-002.608, Cons. Rel. Fernando Marques Cleto Duarte)

Por fim, foram proferidos os Acórdãos nº 9303-009.485 e 3402-008.281 pela CSRF e por este Colegiado, respectivamente, após as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 160/2017.

Dessarte, os créditos presumidos de ICMS que a Recorrente faz jus no Estado do Rio Grande do Sul não são receitas, mas sim reduções de custos tributários e, portanto, estão fora da hipótese de incidência traçada para a tributação das Contribuições ao PIS e a COFINS. Assim, faz-se necessário cancelar a pretensão de tal cobrança.

2. Créditos

2.1. Objeto social da empresa e créditos referentes a insumos

Como se depreende do relato acima, uma das questões de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

Tanto a autoridade lançadora quanto a decisão recorrida aplicaram o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), o qual estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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 SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 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-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O voto da Ministra **Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância*** da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Essencialidade – considera-se 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;

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

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a ementa colacionada abaixo:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

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

Pois bem. Diante desses parâmetros, deve-se avaliar o direito a crédito decorrente dos gastos da Recorrente com fretes de produto acabado entre seus estabelecimentos, sempre levando em consideração seu objeto social (fls 24):

CLÁUSULA TERCEIRA - OBJETO SOCIAL - O objeto social é o exercício da atividade de beneficiamento, comercialização, importação e a exportação de arroz; e, comercialização de derivados, subprodutos e resíduos de arroz.

Passemos então ao item objeto de controvérsia.

2.2. Direito ao crédito dos fretes relativos ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte

A fiscalização glosou os créditos referentes aos fretes relativos a transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte.

A contribuinte defende a possibilidade de apuração de crédito sobre os fretes entre seus estabelecimentos, alegando que “para realizar o transporte de produtos entre os seus estabelecimentos e, também, para distribuir as suas mercadorias junto aos clientes, a Recorrente se utiliza de sua frota própria de veículos, e, também, contrata o transporte com outras pessoas jurídicas, cujo valor do frete, por evidente, é acrescido ao preço de custo das mercadorias.”

Pois bem. Determinadas operações com frete são sim capazes de garantir o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS: i) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003; ii) se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, ou ainda relativa ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será concedido crédito como insumo, nos moldes do inciso II do mesmo artigo 3º.

O direito ao crédito relativo ao frete de produtos acabados entre unidades da empresa há tempos causa debates mais acalourados no CARF.

Isto porque imediatamente aparecem os fortes argumentos de que: i) não se trata de uma situação específica de frete de venda e ensejar a aplicação do artigo 3º, inciso IX; ii) tampouco poder-se-ia aplicar o inciso II do mesmo artigo porque seu texto limitaria o crédito aos insumos utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, de modo que uma vez finalizados os produtos, não se estaria mais dentro do recorte temporal eleito pelo dispositivo.

Contudo, o julgamento do REsp 1.221.170 veio trazer novos contornos à discussão.

Isto porque o entendimento esposado pelo Egrégio Tribunal estabeleceu o conceito de *relevância* como um conjunto maior do que a *pertinência*, afastando assim o recorte temporal acima descrito. Vale dizer, ao adotar o critério da *relevância* para conceituar *insumo* na legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, o STJ interpretou o dispositivo afastando a ideia da existência de uma vedação do direito ao crédito em toda e qualquer hipótese relativa a operações posteriores à produção, com produtos acabados.

Nesse sentido, vale destacar os seguintes trechos do Acórdão da Ministra Regina Helena Costa:

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

(...)

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência (g.n.)

A penúltima frase da passagem é clara: não se deve pensar que o insumo esteja adstrito, por uma relação de pertencibilidade, à produção do bem ou execução do serviço. O afastamento da preposição “em” (em + a = “na”) leva a essa conclusão.

Tal conclusão se coaduna com o início do voto da Ministra, quando afirma que os critérios da essencialidade e da relevância dizem respeito à importância do bem *na atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*. Ao assim dizer, pressupõe toda a extensão do objeto social do contribuinte, mesmo que alguém ou além da produção de bens ou execução de serviços.

Também observamos um alinhamento dessas conclusões com os fundamentos constitucionais da Contribuição ao PIS e da COFINS, tributos que embora não cumulativos incidem sobre a receita. Por conseguinte, sua não cumulatividade, com uma sistemática de créditos e débitos que lhe é própria – e distante do ICMS e do IPI –, tem como base a geração de receita da empresa que, por sua vez, na realidade do regime não cumulativo ditado pelas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, não se limita à produção de bens ou execução de serviços.

É imperioso, portanto, avaliar se no caso concreto o dispêndio com frete de produtos acabados é *relevante* para as atividades do contribuinte.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que:

2.3.15 - No presente caso, em que os Agentes Fiscais promoveram a glosa dos créditos do PIS e da COFINS calculados sobre os valores dos fretes pagos a pessoas jurídicas que realizaram o transporte de mercadorias entre os estabelecimentos matriz e filial da Recorrente, e vice-versa, a ESSENCIALIDADE de tal dispêndio é incontestável, pois de nada adianta ela produzir alimentos de alta qualidade, destinados aos mais diversos

segmentos da população, se tais mercadorias não forem colocadas à disposição dos seus efetivos consumidores.”

Tais alegações são corroboradas pelo seu contrato social acima transcrito, descrevendo que uma das atividades da recorrente é a comercialização de seus produtos.

Ao meu sentir, tal situação se amolda ao critério da relevância estabelecido pelo STJ.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, embora hoje apresente julgamentos em sentido oposto, já partilhou da importância dessa sorte de frete no contexto da logística de distribuição de uma empresa, conforme se manifestou em sessão de 17 de maio de 2017, ao julgar o Acórdão nº 9303005.13. Destaca-se a seguir a passagem a que me refiro:

Os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização, são essenciais para a sua atividade de “comercialização”, eis que:

Sua atividade impõe a transferência de seus produtos para Centros de Distribuição de sua propriedade; caso contrário, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro Oeste e Nordeste do país; Os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pelo sujeito passivo, possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos; O que, impõe-se para fins de comercialização e sobrevivência da empresa, os Centros de Distribuição;

O sujeito passivo, que possui sede em Porto Alegre, se viu obrigada a manter Centros de Distribuição em pontos estratégicos do país, considerando a localidade dos maiores demandantes de seus produtos.

Conclui-se assim que, efetivamente, quando tratamos do trânsito de produtos acabados entre unidades da Recorrente, o dispêndio com frete é custo da atividade econômica do contribuinte, e deve ser entendido como *insumo*, nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.673 e 10.833, sendo capaz, portanto, de dar direito ao crédito, seja da Contribuição ao PIS, seja da COFINS.

2.3. Direito ao crédito relativamente às embalagens

Foi glosado pela Fiscalização os créditos relativos a gastos com “embalagens”.

A Recorrente alega que o fato de se tratar de bobina, fita adesiva, capas, fios e filme, não lhes retira a característica de “embalagem”, notadamente porque são materiais utilizados para o acondicionamento (embalagem) de vários sacos de arroz, formando os chamados “fardos”.

Contudo, a DRJ pontuou que a contribuinte não apresentou qualquer comprovação a respeito da utilização desses bens em seu processo produtivo. A situação continuou a mesma em recurso voluntário, apesar do alerta feito pelo julgador *a quo*. Assim esse Colegiado não tem subsídios para, fundamentadamente, considerá-los como essenciais e/ou relevantes, parte ou não de embalagem, para aferir o direito a crédito a ser descontado da COFINS, apurada pelo regime não-cumulativo.

Por essa razão, de ausência de prova, deve ser mantida a glosa em questão.

2.4. Comissão

Outra glosa a ser avaliada diz respeito às comissões.

Trata-se de gastos efetuados pela interessada referentes a pagamentos feitos a pessoas jurídicas que atuam como seus representantes comerciais, pelos quais remunerava serviços por elas prestados, consistentes na compra de arroz em casca, ou seja, havia a intermediação nas compras.

Foram mantidas as glosas pela DRJ sob o seguinte fundamento: “é de se convir que tais serviços não são aplicados ou consumidos diretamente na industrialização dos produtos fabricados pela empresa, não preenchendo os requisitos para a caracterização de insumos, bem como não se enquadram nas demais hipóteses relacionadas nos incisos III a X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios.”

Não parece ser esse o melhor entendimento a respeito do tema.

A Recorrente explica que as comissões de compras, pagas pela Recorrente, consiste na compra de arroz em casca, no mercado, intermediada por terceiros, visando a aquisição do produto com qualidade, menor preço, rapidez e redução de custo.

O assunto é conhecido no CARF. Embora ainda controverso, filio-me aos julgados que entendem ser esta uma despesa essencial para os produtores de grãos, como o arroz e o café, inclusive tratado contabilmente, como custo do produto e, como tal, considerado no cálculo dos créditos da COFINS.

Nesse sentido, destaco os seguintes julgados:

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007
NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS.
CORRETAGEM

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica. No caso, os gastos com corretagem referem-se à operação essencial para a atividade realizada, de revenda de café de diversas variedades e procedências. (Acórdão 9303-007291, de 15/08/2018)

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CORRETOR DE CAFÉ. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA COMPRA DE CAFÉ. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CRÉDITOS.

Os gastos com corretagem para compra de café, junto a pessoa jurídica domiciliada no país, geram direito a créditos de Cofins, no regime não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO.

É incabível o desconto de créditos apurados segundo o regime não-cumulativo, calculados sobre juros pagos ou creditados a pessoas jurídicas a título de remuneração do capital próprio, sob o argumento de que constituem despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, no período em que havia autorização legal para o desconto de créditos relativamente a essas despesas.

INOVAÇÃO NO FUNDAMENTO DA GLOSA DO CRÉDITO PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE.

A DRJ, ao inovar a fundamentação original da glosa de crédito, age ao arrepio da Lei, violando o art. 37 da CF/88 e o art. 2º da Lei nº 9.784/99. Logo, tal decisão é nula, por violação aos princípios da estrita legalidade, tipicidade tributária, motivação, segurança jurídica, devido processo legal e ampla defesa. (Acórdão 3301-005.840, de 26/03/2019)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005 VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. CONTRATO DE CÂMBIO. EXPORTAÇÃO. RECEITAS. ISENÇÃO. As receitas financeiras correspondentes às variações cambiais ativas, decorrentes de fechamento de contratos de câmbio, vinculadas à exportação de mercadorias e serviços, estão isentas (imunes) da contribuição por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF. c/c a decisão do STJ, no REsp 1.221.170/PR, sob o regime repetitivo. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. COMBUSTÍVEL PARA TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA. Os combustíveis e lubrificantes aplicados em veículos próprios, utilizados para o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou acabados, entre estabelecimentos do sujeito passivo. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM ESTUFAGEM DE CONTAINERS. A operação de estufagem de containers se resume ao acondicionamento do produto pronto, portanto os respectivos gastos não se confundem com o custo de armazenagem nem com o frete na venda. Adicionalmente, por referirem-se a produtos acabados, não caracterizam insumo. Assim, não é possível o desconto de créditos sobre esses valores. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. Os serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, integram o custo de aquisição de insumos, permitindo seu creditamento. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos adquiridos. (Acórdão nº 9303-009.342 – CSRF / 3ª Turma Sessão de 14 de agosto de 2019)

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para: **i)** cancelar os débitos relativos à cessão onerosa de ICMS na base de cálculo da COFINS; **ii)** cancelar os débitos relativos a incidência sobre crédito presumido de ICMS; **iii)** cancelar a glosa dos créditos decorrentes de dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecidos da Recorrente; **iv)** cancelar a glosa dos créditos decorrentes de gastos com comissão de compra de arroz.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz, ousou dela discordar quanto à sua decisão de cancelar a glosa dos créditos vinculados ao frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Explico.

Inicialmente, tendo em vista que para a presente análise é relevante verificar se este tipo de frete, enquanto serviço adquirido pelo sujeito passivo, se enquadra no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual seria este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto e/ou serviço ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, **no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos**, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

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

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que **foi expressamente refutada a tese do “conceito ampliado” de insumos**, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** (“teste de subtração”), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, *caput*, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

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

De imediato se percebe a **necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo**, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, “aguardando” para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos “à batelada”, sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico em que se dará a sua comercialização.

Partindo dessas premissas, e considerando que o presente tópico trata da possibilidade de incluir os gastos com fretes (serviços de transporte) no conceito de insumos

aptos a gerar créditos das contribuições, vejamos a seguir o entendimento do STJ sobre esta questão.

O REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e **tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre** os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando 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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), **excluindo a possibilidade de creditamento do frete**, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

EMENTA

(...)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

(...)

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.

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos**, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

7. ACOMPANHAMENTO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos **custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual**

- **EPI** conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, **tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.**

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Ocorre que, **com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido,** contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, **no próprio REsp nº 1.221.170/PR**, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, **foi decidido que ficam de fora gastos com fretes**, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

(...)

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

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete especificamente na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra, ou na operação de movimentação interna, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.**

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo o frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a frete de **produtos em elaboração**, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

Da mesma forma, não é possível considerar que este dispêndio possa ser considerado "frete na operação de venda", pelo simples fato de que os produtos aqui analisados

ainda não foram vendidos, mas simplesmente transferidos entre estabelecimentos do contribuinte por questões de conveniência mercadológica. O Auditor-Fiscal não realizou nenhuma glosa de créditos originados de frete de operação de venda, mas tão somente de créditos originados de fretes “intercompany”, como reconhece o próprio contribuinte.

Como se pode constatar, o art. 3º trata do frete em inciso próprio (inciso IX), por não considerar que este serviço seja um “insumo do processo produtivo”, objeto do inciso II. Apesar de respeitar as opiniões em contrário, isto me parece bastante óbvio pois, como dito, já está encerrado o processo produtivo, uma vez que se trata de “produtos acabados”, e não de “produtos em elaboração”. É lição comezinha de Direito que a Lei não utiliza palavras ou expressões inúteis; se o serviço de frete de venda fosse insumo do processo produtivo, totalmente desnecessário incluir um inciso adicional para a ele se referir, pois já estaria incluso no inciso II.

Pela mesma razão, o frete na movimentação interna de produtos acabados é um serviço que não se refere ao processo produtivo. Se o legislador quisesse incluir este serviço como fonte de crédito, haveria um dispositivo próprio, assim como existe para o frete na venda. Aliás, seria até mesmo dispensável qualificar o frete, delimitando-o como “frete na venda”; bastaria a mera referência ao serviço de “frete”, seja ele referente à venda dos produtos ou apenas à sua distribuição por questões de logística.

Levar a mercadoria para locais próximos dos compradores, ou deixar que estes paguem o frete para adquirir os produtos diretamente da matriz, é meramente uma estratégia comercial do vendedor. Mesmo que se insista em caracterizar o frete intercompany como insumo, fazendo-se o “teste de subtração”, elemento balizador para os conceitos de “essencial e relevante” observo que, mesmo sem este “frete interno”, a mercadoria continuaria sendo produzida; a exclusão desse item do “processo produtivo” (para aqueles que advogam essa tese) não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença, nos termos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

VOTO

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

(...)

33. Em recente julgado, a Segunda Turma desta Corte reconheceu o direito de uma empresa que se dedica à produção e comercialização de alimentos a compensar créditos de PIS/COFINS resultantes da compra de produtos de limpeza e desinfecção e de serviços de dedetização empregados no processo produtivo, conforme se verifica na ementa:

(...)

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3º., II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º., II, da Lei 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.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

(...)

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(...)

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos**, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta, **consoante o "teste de subtração"**. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Outrossim, **não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção**, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a impossibilidade de ser adotado o conceito de "insumos" próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARF.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

i) AgInt no REsp 1.890.463/SP, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 26/05/2021:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, **não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes.**
2. No caso dos autos, **está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região**, segundo o qual apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.
3. Agravo interno não provido.

ii) AgInt no AREsp 1.804.525/RS, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data da Publicação 17/06/2021:

Inadmitido o Recurso Especial, foi interposto o presente Agravo.

A irresignação não merece prosperar.

Nos termos da jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção deste Tribunal, "as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo**, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda" (STJ, AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2020).

Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 3.713/3.720e, pelo que, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo, para negar provimento ao Recurso Especial.

iii) AgInt no AREsp 848.573/SP. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data da Publicação: 18/09/2020.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.

iv) AgInt no AREsp 1.421.287/MA. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 27/04/2020.

4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

v) Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019.

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao **deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda.**

Por sua vez, **o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas.** Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

*Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda. **O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial".** Eis a ementa do julgado:*

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Precedentes.

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" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013).

4. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)

O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema:

(...)

III. Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). (...)

IV. A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, **o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que não se verifica operação de venda.**

(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)

Incide, na espécie, o teor da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

vi) Agravo em Recurso Especial nº 874.800-SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Data da Publicação: 16/10/2019.

No caso, o Tribunal a quo adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos, custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

(...)

Sobre a apontada violação aos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento.

Com efeito, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.**

A propósito:

(...)

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", **não é possível a esta Corte**

infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no REsp 1763878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2019, DJe 01/03/2019)

vii) Recurso Especial nº 1.712.896-SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 28/05/2018.

A recorrente, nas razões do Recurso Especial, alega que ocorreu violação dos arts. 3º, I, II e IX, e 15 da Lei 10.833/2003 e do art. 3º, caput, I e II, da Lei 10.637/2002. Defende, em suma, ter direito de descontar do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias os créditos referentes às despesas com armazenagem e frete suportados nas transferências entre seus estabelecimentos.

(...)

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 14.2.2018.

A irrisignação não merece prosperar.

O entendimento do acórdão recorrido está em consonância com a orientação do STJ. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a COFINS. À guisa de exemplo, na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes: (...)

Os Tribunais Regionais Federais também já pacificaram este entendimento, conforme os seguintes precedentes:

i) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5022190-09.2018.4.04.7107/RS, Relator: Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 15/06/2021:

VOTO

1. Preliminar de nulidade do processo

(...)

2. Mérito

Ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, sendo de observância obrigatória, o regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador

ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e, inclusive, em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso dos impostos anteriormente mencionados, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não-cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Portanto, é a lei que estipula quais as despesas que serão passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, podendo ainda estabelecer vedações à dedução de créditos em determinadas hipóteses, sem que se cogite com isso de ofensa à não-cumulatividade.

Por outro lado, analisando a legislação infraconstitucional atinente ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento - submetido ao regime de recursos repetitivos - do REsp 1.221.170 / PR, firmou as teses de que (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal comodefinido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. O julgado paradigma restou assim sintetizado:

(...)

Enfim, foi publicada no DOU de 15-10-2019 (seção 1, página 27) a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, que na sua Subseção II dispõe o seguinte:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, a partir do seu art. 171, veio a adequar a interpretação do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, no âmbito da administração pública federal, à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170 / PR, e o fez de forma razoável, em conformidade com os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do que assentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Com efeito, **o transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se trata de serviço utilizado "na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"**, tal como dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Nem tampouco se trata aqui de caso de "frete na operação de venda" cujo o ônus é suportado pelo vendedor, tal como previsto no art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Conforme narrado pela demandante na inicial (capítulo "DOS FATOS), **ela "realiza o transporte de suas mercadorias para suas filiais, de forma contínua", (...) "por questões logísticas e comerciais"**, ou seja, a autora realiza o transporte de produtos acabados entre sua matriz e suas filiais **antes mesmo e independentemente de as mercadorias terem sido vendidas.**

Na verdade, conforme esclarece a demandante, o frete do qual pretende se creditar diz respeito à distribuição de mercadorias para filiais localizadas em outras regiões do país, com o intuito de pô-las à venda em outros mercados, não dizendo respeito, portanto, à

entrega de mercadorias vendidas. **O frete trata-se, nesses termos, de mera despesa operacional.**

Em suma, não tem a demandante o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS das suas despesas com o frete atinente ao transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos. Nessa linha, a propósito, é a jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Sinale-se, enfim, que **pouco importa tenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, adotado a tese que o contribuinte ora defende.** Apenas importa no presente caso que a União expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da demandante, na linha, aliás, do que atualmente é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019. Na verdade, se a tese da demandante viesse sendo adotada no âmbito da Receita Federal do Brasil ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Agiu com acerto o juiz da causa, dessarte, ao julgar improcedente a demanda.

ii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5002201-71.2019.4.04.7110/RS, Relator: Des. Fed. Francisco Donizete Gomes, Data da Decisão 28/10/2020:

VOTO

1. Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. Custas satisfeitas no Evento 43.

2. Mérito

As impetrantes são tributadas pelo lucro real e, por isto, apuram as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

2.1. Não cumulatividade do PIS/COFINS

(...)

2.2 Pretensão ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas referentes ao frete entre seus estabelecimentos (frete interno ou intercompany)

As Impetrantes fundam seu direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com interno (“intercompany”) nas operações de venda sobre os produtos acabados na previsão contida no art. 3º da Lei inciso IX, c/c art. 15, II, ambos da Lei 10.833/03.

(...)

Como se observa da legislação acima transcrita, **o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens e serviços** adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

Como não se trata de operação de venda, a situação de fato não se encaixa na previsão normativa e não há o direito ao crédito pela falta de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da CF.

(...)

Não assiste razão às impetrantes, portanto, sob esse fundamento.

2.3. Creditamento do PIS/COFINS incidente na referida operação na qualidade de insumo à sua atividade - Tema 779/STJ, Recurso Repetitivo nº 1.120.170/PR

Como anteriormente referido, 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.

(...)

Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins.

(...)

No caso concreto, a par de não ser elegível pela lei como gerador de crédito - uma vez que a lei elegeu como gerador de créditos a despesa de frete relativa à operação de venda ou revenda - **o frete interno ("intercompany") igualmente não atende ao critério da essencialidade** ("elemento estrutural e inseparável do processo produtivo"), **tampouco da relevância** (seja em função das particularidades da atividade econômica da empresa ou seja em face de exigências legais), **justamente porque é elemento externo ao processo produtivo, uma vez que se relaciona a produtos já acabados.**

Ademais, **não se justifica a pretensão de apropriação de créditos a partir de conceito genérico (insumos) quando a norma de regência já estabeleceu o creditamento para a situação específica (frete), mas reduziu sua abrangência, no caso apenas ao frete da operação de venda,** do que não se trata no presente caso. Somente se cogitaria de serviço de transporte como insumo caso a empresa atuasse, por exemplo, no ramo de transportes, do que aqui não se trata (empresa de beneficiamento de arroz e produtos agrícolas - Evento 1 - CONTRSOCIAL3).

(...)

Assim, a pretensão deve ser afastada também sob esse segundo fundamento.

iii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5052701-21.2012.4.04.7100/RS, Relator: Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Data da Decisão 06/10/2020:

VOTO

O acórdão ora objeto de retratação, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, acolheu os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Assim, considerando a pertinência da matéria ao Tema 779/STJ, é caso de submissão do feito à sistemática da retratação (art. 1.030, II, do CPC).

2. Mérito

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

(...)

Com se vê, **o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes** - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), **e o sustentado pela Receita Federal,** conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

(...)

A impetrante requer o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores despendidos a título de frete para transporte de materiais entre as suas unidades industriais localizadas em Porto Alegre e Charqueadas, ambas no Rio Grande do Sul, mais especificamente materiais auxiliares e também produtos semi-elaborados em fase de industrialização, cuja fabricação se inicia em uma unidade industrial e termina em outra unidade industrial, assim como para o transporte

das embalagens que acondicionam as peças acabadas comercializadas aos seus clientes finais.

A subtração do frete entre as suas unidades, não implicaria perda na qualidade do seu processo produtivo, razão que não justifica seu enquadramento na condição de insumos.

Assim sendo, **são despesas operacionais e não operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização.** Portanto, em consonância com o "teste de subtração", ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado.

(...)

Assim, **as despesas com frete para transporte de mercadorias** entre estabelecimentos da empresa, nos termos da jurisprudência deste Regional, **somente geram créditos em relação ao frete na operação de venda**, ainda assim, tão somente quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor. Não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com transporte de matérias-primas entre estabelecimentos próprios, **justamente por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.**

iv) Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 0014644-68.2014.4.03.6100, Relator: Des. Fed. Carlos Muta, Publicação em 14/07/2021:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.** INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP 1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. **CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA.** TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.

(...)

6. A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), **não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar)**, inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, **cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais,** relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. (...) **Aplicando-se o “teste de subtração” delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção**, pois não se referem a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

v) Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008372-29.2008.4.01.3803, Relator: Des. Fed. Reynaldo Fonseca, Publicação em 24/04/2015:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/02 e 10.833/03. EMPRESA COMERCIAL. VENDA DE CEREAIS E BENEFICIAMENTO DE ARROZ. ATIVIDADE-FIM. **FRETE NA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. DISTINÇÃO ENTRE INSUMOS E CUSTOS E DESPESAS.** JURISPRUDÊNCIA.

1. O autor busca a declaração do direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto no artigo 3º e incisos, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em decorrência dos **dispêndios/custos de frete pagos no momento da aquisição de matéria prima** (arroz com casca a granel), relacionados à consecução de sua atividade.

2. Muito embora o debate apresente complexidade, uma vez que a legislação cuide de atividades de toda ordem, o que se deve verificar, *in casu*, é o enquadramento do objeto de dispêndio/custos indicado pelo autor (frete) como “insumos”, na forma pretendida pelas citadas Leis 10.637 e 10.833.

3. E, conquanto a Instrução Normativa já referida tenha delineado o alcance das citadas Leis 10.633/02 e 10.833/03, o conceito de insumo extrapola a própria norma regulamentar, abrangendo aquilo que entra no processo produtivo e fica integrado ao produto final.

4. Como bem destacado em sentença, a referida Instrução Normativa veio tão somente regulamentar a previsão contida nas Leis nºs: 10.633/2003 e 10.833/2003, não demonstrando restrição do conceito de insumo como alega o apelante.

5. Acerca do tema cumpre acrescentar aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça: “(...) 2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. 3. **O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.** 4. **Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.** 5. *Recurso Especial não provido.*” (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010)

6. Ademais, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, no que foram reforçadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que remeteu à lei a possibilidade de definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento do empregador serão não-cumulativas (art. 195, § 12º).

7. No entanto, **a não-cumulatividade prevista nas mencionadas leis não foi ampla e ilimitada, como ocorreu com o IPI e o ICMS. Houve a indicação expressa dos créditos que não poderiam ser compensados**, para apuração da COFINS e do PIS (art. 3º, §2º).

8. As disposições contidas nas mencionadas leis ordinárias não ofendem a Constituição Federal, que, em nenhum momento, determina a aplicação da não-cumulatividade, na forma pretendida pela impetrante, com relação à COFINS e ao PIS. O comando constitucional contido nos arts. 153, §3º, II, e 155, §2º, I, dirige-se, especificamente, ao ICMS e ao IPI, e não pode ser estendido ao PIS e à COFINS, por mera vontade do contribuinte. Para as hipóteses de IPI e ICMS, o legislador constituinte deixou traçados, fixando os limites objetivos de sua ocorrência, os critérios para que se implementasse a não-cumulatividade, dadas as características desses tributos, enquanto, para o PIS e a COFINS a lei é que deve se incumbir dessa tarefa.

9. Apelação não provida.

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

i) Acórdão nº 9303-011.782, Sessão de 18/08/2021

CRÉDITO. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E GASTOS CORRELATOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

ii) Acórdão nº 9303-011.615, Sessão de 21/07/2021:

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

iii) Acórdão nº 3401-008.305, Sessão de 20/10/2020.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS DE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA PORTOS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a transferência de produto acabado para portos e armazéns no caso de exportações indiretas, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

iv) Acórdão nº 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

v) Acórdão nº 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018.

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

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz, ousou dela discordar quanto às suas decisões de (i) dar provimento ao recurso para não admitir o crédito presumido de ICMS como receita tributável e (ii) cancelar a glosa dos créditos decorrentes de gastos com comissão de compra de arroz. Explico.

I – DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS COMO RECEITA TRIBUTÁVEL

O Recorrente apura a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins segundo o regime não-cumulativo, previsto nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente. Vejamos como a lei definiu a base de cálculo destas contribuições sociais, tributos objeto do presente processo, **com a redação vigente à época dos fatos geradores, no caso, o período entre 01/07/2004 e 31/12/2007:**

LEI 10.637/2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 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.**

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

O texto legislativo, portanto, é bastante claro: a base de cálculo é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**. Vai mais além em seu § 1º, ao determinar que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços **e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica**.

Veja-se que o legislador levou em conta, na redação deste artigo, diversos conceitos da ciência da Contabilidade, como receita bruta, reversões de provisões, recuperações de créditos baixados como perda, resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido, lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, receitas não operacionais, ativo imobilizado, descontos incondicionais concedidos. Além disso, **deixa ainda mais evidente que o conceito de “receita” é contábil, ao afirmar que todas as receitas, seja qual for a sua classificação contábil**, compõem o conceito de faturamento.

O chamado “conceito jurídico de receita” nada mais é do que a definição de “receita bruta”, sem definir o que seja “receita”, conforme consta do art. 2º da Lei nº 12.973/2014, que modificou o Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art. 2º O Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

“Art. 12. 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.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - 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, das operações vinculadas à receita bruta.

.....
§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os 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, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º .”

O Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), define “receita” nos seguintes termos:

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como **aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade**. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

(...)

Definições

7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é 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.

(...)

8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.

8A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas neste Pronunciamento. A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros.

8B. A conciliação entre os valores registrados conforme o item 8A para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação conforme item 8 será evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Conforme pode ser verificado no site <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades:

- Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca);
- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional);
- B3 Brasil Bolsa Balcão;
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon);
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi);
- Entidades representativas de investidores do mercado de capitais.

Criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

As sete entidades compõem o CPC, cada uma representada por 2 membros, mas outras poderão vir a ser convidadas futuramente; os membros do CPC, na maioria Contadores, não auferem remuneração. Além dos 14 membros atuais, serão sempre convidados a participar representantes dos seguintes órgãos:

- Banco Central do Brasil (BACEN);
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
- Federação Brasileira de Bancos (FEBRABAN);
- Confederação Nacional da Indústria (CNI); e
- Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC).

A premissa básica para a presente análise, portanto, toma o conceito de "receita" como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma (i) de entrada de recursos ou (ii) aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Complemento esta definição com o entendimento firmado pelo STF, trazendo como precedente o julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, relatoria da Min. Carmen Lucia, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, julgado em 13/05/2021, com Repercussão Geral reconhecida:

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Esta inteligência está na linha de precedentes deste Supremo Tribunal. Nas palavras da Ministra Rosa Weber:

“Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário” (acórdão, p. 79).

E como asseverou o Ministro Celso de Mello, “a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal” (acórdão, p. 180).

Nessa linha, afirmou o Ministro Luiz Fux:

*“essa primeira premissa realmente me conduz a uma exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão “faturamento”. **Onde é que vou buscar essa expressão “faturamento”? Eu vou buscá-la no Direito que regula o faturamento das empresas, que é o Direito Comercial**, que, ao regular o faturamento das empresas, menciona - como Vossa Excelência citou no seu voto fazendo remissão ao Ministro Cezar Peluso - o artigo da **Lei nº 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento.***

(...)

Eu não estou dizendo que tributo não pode incidir sobre tributo. Isso é uma técnica nossa, é uma técnica universal. Há pareceres aqui onde se demonstra que, no mundo inteiro, é possível tributo sobre tributo. O que nós estamos analisando aqui é como se faz a exegese de uma expressão constitucional, a ponto de respeitar-se os limites do poder tributário do Estado” (acórdão, p. 82, 85).

De se realçar, ainda, a advertência feita pelo Ministro Celso de Mello, no sentido da máxima efetividade da Constituição do Brasil, ainda que em detrimento do pragmatismo governamental:

“O Supremo Tribunal Federal possui a exata percepção dessa realidade e tem, por isso mesmo, no desempenho de suas funções, um grave compromisso na preservação da intangibilidade da Constituição que nos governa a todos, sendo o garante de sua integridade, impedindo que razões de pragmatismo governamental ou de mera conveniência de grupos, instituições ou estamentos prevaleçam e deformem o significado da própria Lei Fundamental.” (acórdão, p. 177).

9. Ademais, a posição majoritária que prevaleceu no julgado embargado foi no sentido de que, ao estabelecer a definição constitucional de faturamento – dele excluindo os valores relativos ao ICMS para os fins de fixação da base de cálculo das contribuições –, este não poderia ser ampliado ou deformado pela legislação infraconstitucional.

Também quanto a este questionamento posto nos embargos não há o que prover ou sanear.

10. A embargante alega ainda que “g) teria havido contradição entre as lições citadas de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira sobre receita pública e a posição que se pretendeu defender na corrente vencedora, pois ‘a mera afirmativa de que não são receitas os recebimentos sujeitos a condições/reservas, não resolve o problema aqui tratado’”. Assinala que Aliomar Baleeiro “excluía do conceito de receita aqueles

recebimentos voltados exclusivamente a recompor o patrimônio público ao status quo ante, a restituição posterior ou a entrega a terceiros (garantias, empréstimos, amortizações e indenizações por dano emergente). Ou seja, não basta que determinada quantia que tenha sido auferida e que, em razão da incidência de outro plexo normativo, fonte de obrigação paralela, gere um dever de pagamento a outrem, é preciso que esta já tenha sido recebida com reservas ou como recomposição patrimonial. Apenas aquelas obrigações que tenham tido, na própria condição/ressalva desde o início estipulada, um motivo ou finalidade de seu surgimento, devem ser excluídas das receitas”.

11. Há, no acórdão embargado, referências teóricas sobre o tema cuidado, sem que a interpretação dada às lições mencionadas vincule o julgador. O que foi objeto de ampla abordagem foi o histórico jurisprudencial, neste Supremo Tribunal, das definições de faturamento e de receita bruta, com referência às discussões havidas no RE n. 240.785 no qual foi decidido, embora sem repercussão geral:

“TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.

COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento” (RE 240.785, Relator Ministro Marco Aurélio, Pleno, DJe 16.12.2014).

12. Em meu voto, para definição de faturamento, mencionei as lições de Roque Antônio Carrazza, que faz referência a Aliomar Baleeiro ao diferenciar “receitas” de simples “ingressos”:

“O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

Reforçando a ideia, cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos ‘ingressos’ e ‘receitas’. Assim se manifestou o inolvidável jurista: ‘As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.

(...).

‘Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.’

Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário.

Embora estas lições tenham sido dadas olhos fitos na arrecadação pública, podem, com as devidas adaptações, ser perfeitamente aplicadas ao assunto em análise. De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada. É o caso dos valores correspondentes ao ICMS (tanto quanto os correspondentes ao IPI), que, por injunção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos. Parafraseando Baleeiro, tais valores não se integram ao patrimônio das empresas, ‘sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo’, e, assim, não ‘vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo’.

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF).

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS” (CARRAZZA, Roque Antonio – “ICMS”. 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667 – fl. 20-21 do acórdão).

Realcei, então, que “o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido”. Assim, “não constitui receita do contribuinte”, pois “ainda que contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições” (fl. 23 e ss do acórdão).

13. O Ministro Celso de Mello, em seu voto, também fez referência ao entendimento firmado por este Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário n. 240.785/MG, citando a observação do Ministro Cezar Peluso naquele julgamento:

*“O problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, **se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte. (...) trata-se de um trânsito puramente contábil**, significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa, que é o conceito de faturamento (...)”.*

Fazendo referência às lições de Geraldo Ataliba e Ricardo Mariz de Oliveira, o Ministro Celso de Mello concluiu que (fl. 185 e ss do acórdão):

(ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte.

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, cuja lição, no tema, mostra-se extremamente precisa (e correta) no exame da noção de receita”.

Assim, devidamente explicadas as citações doutrinárias e o alcance que a elas se deu nos votos exarados neste Supremo Tribunal sobre o tema, de se concluir, no ponto, não haver o que se aclarar, pela singela circunstância de obscuridade não haver.

Partindo desta premissa, inicio minha análise sobre o pedido de exclusão dos valores referentes a “crédito presumido de ICMS” da base de cálculo das contribuições com a conceituação apresentada pela ilustre Relatora em seu voto:

Dito isto, cumpre avaliar a natureza jurídica dos créditos presumidos de ICMS, já que no caso vertente a Fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições as receitas de créditos presumidos de ICMS.

(...)

É exatamente dentro da sistemática de créditos e débitos de ICMS que aparece a figura do crédito presumido.

Neste sentido, **o denominado crédito presumido não é crédito oriundo diretamente das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no estabelecimento do contribuinte, e sim valor atribuído como crédito fiscal, sem a correspondente tributação na etapa anterior**. Em outros termos, consiste na situação em que o Estado concede ao contribuinte a possibilidade de escriturar créditos de ICMS, aos quais normalmente não teriam direito, em sua contabilidade. Objetiva-se, com isso, a redução da carga tributária a ser recolhida na operação.

Desse modo, **o crédito presumido constitui modalidade de incentivo fiscal**, quer dizer, consiste renúncia de receita do Estado em prol do setor privado. Trata-se, verdadeiramente, de atuação do Poder Público visando o auxílio do setor privado para que, como consequência, sejam atendidos interesses econômicos e sociais.

Em outras palavras, o crédito presumido caracteriza auxílio à pessoa jurídica mediante diminuição da carga tributária do contribuinte, sempre buscando estimular determinado setor produtivo.

Os valores obtidos com o crédito presumido de ICMS devem ser escriturados na contabilidade da empresa como ativo patrimonial, e sua utilização se dá através da compensação com débitos de ICMS originados de saídas tributadas, ou seja, originados da circulação de mercadorias. Este incentivo fiscal provoca um aumento nos benefícios econômicos da empresa, pela diminuição de passivos (na compensação, reduzindo o saldo da conta contábil “ICMS a recolher”), pois resulta em aumento do patrimônio líquido da entidade.

Além disso, atende aos 2 requisitos estabelecidos pelo STF no RE nº 574.706/PR, quais sejam: a incorporação dos valores faz-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e essa incorporação reveste-se de caráter definitivo.

Nesse contexto, **conclui-se que o crédito presumido de ICMS possui natureza jurídica de “receita”, devendo compor a base de cálculo das contribuições**. Observe-se que a alegação do Recorrente de que se trata de uma “recuperação de despesas/custo”, e não de uma “receita”, não faz sentido algum, pois resulta da comparação entre gênero (receita) e espécie (recuperação de custo).

Ao definir a natureza contábil de um fato da vida, deve-se primeiro avaliar se sua característica é de receita, despesa, ou “Outros Resultados Abrangentes”. Somente após esta definição, pode-se fazer nova análise de uma natureza contábil secundária, ou seja, dentre as diversas espécies de receita, em qual delas pode ser classificada uma “recuperação de custo”. Vejamos, sobre esta questão, a lição dos professores Sérgio de Iudícibus, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos e Eliseu Martins na obra Manual de Contabilidade Societária, 3ª ed., 2018:

Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Resultado Abrangente do Exercício

29.1 Introdução

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, **as empresas devem apresentar todas as mutações do patrimônio líquido reconhecidas em cada exercício que não representem transações entre a empresa e seus sócios em duas demonstrações**: a Demonstração do Resultado do Período e a Demonstração do Resultado Abrangente do Período.

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é a apresentação, em forma resumida, das receitas e despesas decorrentes das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, com o objetivo de demonstrar a composição do resultado líquido do período.

As mutações do patrimônio líquido que não representam receitas e despesas realizadas são denominadas “Outros Resultados Abrangentes” (ORA) e incluem

alterações que poderão afetar o resultado de períodos futuros ou, em alguns casos, **nem mesmo circularem pelo resultado**. Por exemplo, a reavaliação de ativos era contabilizada no Brasil a débito do imobilizado e a crédito direto de conta específica do patrimônio líquido (esta conta era denominada Reserva de Reavaliação). **Essa mutação patrimonial caracterizava um “Outro Resultado Abrangente”** e não era retornada ao resultado, mas transferida diretamente para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados à medida da baixa dos ativos a que se referiam (ainda assim procedem as empresas que mantêm saldos do passado). **Nesse caso, nunca há trânsito pelo resultado** (...).

Uma vez implementadas as condições necessárias para que a empresa adquira o direito ao crédito presumido de ICMS, tal fato jurídico-contábil precisa ser registrado em sua contabilidade, pois acarreta uma mutação do patrimônio líquido da entidade. Este registro, como visto, deve ocorrer através do reconhecimento de uma receita, seja pela entrada de recursos ou pela diminuição de passivos. E assim procedeu o contribuinte.

Nesse sentido, foi aprovado o PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1) sobre “Subvenção e Assistência Governamentais”:

ALCANCE

1. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental.

(...)

DEFINIÇÕES

3. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com as definições descritas a seguir:

Governo refere-se a Governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.

Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos.

Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja condição principal para que a entidade se qualifique é a de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos.

Subvenções relacionadas a resultado são as outras subvenções governamentais que não aquelas relacionadas a ativos.

Isenção tributária é a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade, etc.). **Redução, por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário**, restando, ainda, parcela de imposto a pagar. **A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições.**

(...)

4. **A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições.** O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.

5. O recebimento da assistência governamental por uma entidade pode ser significativo para a elaboração das demonstrações contábeis em razão da necessidade de identificar método apropriado para sua contabilização, **bem como para indicar a extensão pela qual a entidade se beneficiou de tal assistência** durante o período coberto pelas demonstrações. **Isso permite a comparação das demonstrações contábeis entre períodos e entre entidades diferentes.**

6. **A subvenção governamental é também designada por:** subsídio, **incentivo fiscal**, doação, prêmio, etc.

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL

7. Subvenção governamental, inclusive subvenção não monetária a valor justo, não deve ser reconhecida até que exista razoável segurança de que:

(a) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção; e

(b) a subvenção será recebida.

(...)

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, **a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.**

(...)

12. **Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita** ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. **A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.**

(...)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

15A. **Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado,** a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

15B. **Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção,** após trânsito pela demonstração do resultado, **em conta apropriada de patrimônio líquido,** para comprovação do atendimento dessa

condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

(...)

19. **A subvenção é algumas vezes recebida como um pacote de ajuda financeira ou fiscal e sujeita ao cumprimento de certo número de condições.** Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e às despesas que determinam os períodos durante os quais a subvenção deve ser reconhecida. Pode ser apropriado alocar parte da subvenção em determinada base e parte em outra.

20. **Uma subvenção governamental na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridos** ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada **deve ser reconhecida como receita** no período em que se tornar recebível.

21. Em determinadas circunstâncias, a subvenção governamental pode ser outorgada **mais com o propósito de conceder suporte financeiro imediato a uma entidade do que servir como incentivo para que determinados gastos sejam incorridos.** Dita subvenção pode ser outorgada exclusivamente a uma entidade em particular e não ficar disponível para uma classe inteira de beneficiários. Essas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

22. **A subvenção governamental pode tornar-se recebível por uma entidade para fins de compensação de perdas ou prejuízos registrados em períodos anteriores.** Dita subvenção deve ser reconhecida no período no qual se torna recebível, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

ATIVO NÃO MONETÁRIO OBTIDO COMO SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL

23. A subvenção governamental pode estar representada por ativo não monetário, como terrenos e outros, para uso da entidade. Nessas circunstâncias, tanto esse ativo quanto a subvenção governamental devem ser reconhecidos pelo seu valor justo. Apenas na impossibilidade de verificação desse valor justo é que o ativo e a subvenção governamental podem ser registrados pelo valor nominal.

(...)

APRESENTAÇÃO DA SUBVENÇÃO NA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como "outras receitas", quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. **A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza.**

29A. (Eliminado).

30. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção. Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem a compensação com a subvenção.

31. **Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas.** É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito

da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente.

(...)

REDUÇÃO OU ISENÇÃO DE TRIBUTO EM ÁREA INCENTIVADA

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

Da análise do item 29 acima, c/c o item 31, confirma-se que o incentivo fiscal (subvenção), seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza, sendo ambos os métodos aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas.

Deve ser registrado que a receita originada da espécie de subvenção tratada nos itens 38D e 38E, qual seja, a subvenção para investimento, foi objeto de expressa exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep pela Lei nº 12.973, de 13/05/2014 (logo, posteriormente aos fatos geradores aqui analisados), que alterou a redação do art. 1º da Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

X - 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; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Observe-se que todos os itens que constam dos incisos deste § 3º, dentre os quais se incluem as “subvenções para investimento” (inciso X), são referidos pelo texto da lei como “receitas”. O legislador entendeu por bem que tais receitas não devem integrar a base de cálculo das contribuições. Porém, com relação às subvenções, incluiu neste rol apenas aquelas destinadas para investimentos. Isso significa que todas as demais espécies de subvenção devem sofrer a incidência do PIS/Pasep, pois se não fosse esta a intenção do legislador, o dispositivo legal não teria sido restrito às subvenções para investimento.

Segundo regra basilar de hermenêutica jurídica, “o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la” (*inclusio unius alterius exclusio*). Se o legislador não incluiu no rol do § 3º as demais espécies de subvenção (como, por exemplo, a subvenção para custeio), é porque desejava excluí-las. Trata-se de critério de interpretação utilizado nas Cortes Superiores, como se depreende dos seguintes precedentes:

i) Recurso Extraordinário nº 1.136.132/RS, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Publicação em 19/06/2018:

ADMINISTRATIVO. SERVIDOR. LICENÇA ACOMPANHAMENTO CÔNJUGE PREVISTA NO ART. 84 DA LEI 8.112/90. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. CABIMENTO. PODER-DEVER POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO.

1. O artigo 84 do Estatuto do Servidor Público Federal tem caráter de direito subjetivo, uma vez que se encontra no título específico dos direitos e vantagens, não cabendo, assim, juízo de conveniência e oportunidade por parte da Administração.

2. Basta que o servidor comprove que seu cônjuge deslocou-se, seja em função de estudo, saúde, trabalho, inclusive na iniciativa privada, ou qualquer outro motivo, para que lhe seja concedido o direito à licença por motivo de afastamento de cônjuge.

3. Se a norma não distingue a forma de deslocamento do cônjuge do servidor para ensejar a licença, se a pedido ou por interesse da Administração, **não cabe ao intérprete fazê-la, sendo de rigor a aplicação da máxima inclusio unius alterius exclusio**. (precedentes STJ)” (pág. 177 do documento eletrônico 2).

ii) AgInt no Recurso Especial nº 1.917.838/DF, Relator Ministro Herman Benjamin, Publicação em 17/05/2021:

O art. 5º do Decreto 20.910/1932, em respeito ao princípio da simetria, deveria ser observado não só em relação ao administrado, mas também em face da Administração Pública. Embora constitua evidente limitação legal a excessos eventualmente cometidos pelo titular do direito ou do crédito, não disciplina de forma expressa, a prescrição intercorrente. Em tais situações, **o STJ entende caber "a máxima inclusio unius alterius exclusio, isto é, o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la"** (REsp 685.983/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.6.2005, p. 228).

Deve ser afastada a prescrição da multa administrava no caso.

Diante do exposto, dou provimento ao Agravo Interno para dar provimento ao Recurso Especial.

Destaco que o STJ entende que o REINTEGRA, incentivo fiscal concedido pelo governo federal, deve ser tributado pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme os seguintes precedentes:

i) AgInt no REsp. 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21/05/2019:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. VALORES RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REINTEGRA INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/11. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ART. 44 DA LEI Nº 4.506/64. INCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE ATÉ O ADVENTO DA LEI Nº 12.844/13. PRECEDENTES. INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO FIXADO NO ERESP Nº 1.517.492/PR. *DISTINGUISHING*.

1. Segundo o entendimento adotado pela Segunda Turma desta Corte nos autos dos EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 19/12/2014 e do AgRg no REsp 1.518.688/RS, de minha relatoria, DJe 07/05/2015, os valores do REINTEGRA são passíveis de incidência do imposto de renda, até o advento da MP nº 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/14, de forma que **a conclusão lógica que se tem é a de que tais valores igualmente integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é mais ampla** e inclui, a priori, ressalvadas as deduções legais, os valores relativos ao IRPJ e à CSLL, **sobretudo no caso de empresas tributadas pelo lucro real na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS instituída pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja tributação se dá com base na receita bruta mensal da pessoa jurídica, a qual, por expressa disposição do art. 44 da Lei nº 4.506/64, alhures mencionado, abrange as recuperações ou devoluções de**

custos, deduções ou provisões e as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

2. Somente com o advento da Lei nº 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/11, é que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. A inaplicabilidade, aos valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA, do precedente desta Corte tomado no **REsp nº 1.517.492/PR**, de relatoria do Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. **É que naquele caso entendeu-se que a incidência de IRPJ sobre os créditos presumidos de ICMS representariam violação do princípio Federativo por intromissão da União em política fiscal dos Estados-Membros, o que não ocorre no presente caso, eis que todos os custos ressarcidos tratam de tributos federais.**

4. Agravo interno não provido (AgInt no REsp. 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21.5.2019)

ii) AgInt no REsp 1.660.801/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 31/10/2017:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS. REINTEGRA. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.

I - O STJ possui jurisprudência no sentido de que "Todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc" (REsp 957.153/PE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 15.3.2013).

II - Hipótese em que a decisão agravada reformou o acórdão a quo, determinando a inclusão dos valores recebidos em decorrência do Reintegra na base de cálculo do PIS, da Cofins, do IRPJ e da CSLL.

III - No julgamento do REsp 1.514.731/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 1º/6/2015, a Segunda Turma do STJ tratou do objeto da presente controvérsia. Na ocasião, foi decidido que "(...) os valores do REINTEGRA são passíveis de incidência do Imposto de Renda, até o advento da MP nº 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/14, de forma que a conclusão lógica que se tem é a de que tais valores igualmente integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é mais ampla e inclui, a priori, ressalvadas as deduções legais, os valores relativos ao IRPJ e à CSLL, sobretudo no caso de empresas tributadas pelo lucro real na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS instituída pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja tributação se dá com base na receita bruta mensal da pessoa jurídica, a qual, por expressa disposição do art. 44 da Lei nº 4.506/64, abrange as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões e as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais".

IV - Foi decidido ainda que "somente com o advento da Lei nº 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/11, é que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS. Por não se tratar de dispositivo de conteúdo meramente procedimental, mas sim de conteúdo material (exclusão da base de cálculo de tributo), sua aplicação somente alcança os fatos geradores futuros e aqueles cuja ocorrência não tenha sido completada (consoante o art. 105 do CTN), não havendo que se falar em aplicação retroativa" (REsp 1.514.731/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 1º.6.2015). No mesmo sentido: AgRg nos EDcl no REsp 1.461.265/RS, Rel. Ministra

Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Segunda Turma, DJe 27.4.2016 (AgInt no REsp 1598604/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/03/2017, DJe 19/04/2017).

V - Sendo assim, com razão a Fazenda Nacional quanto à inclusão dos valores do Reintegra na base de cálculo do PIS e da COFINS até o advento da Lei 12.844/2013, sendo assegurado à empresa o direito à compensação/restituição de eventuais valores pagos a maior a esse título após a vigência da referida lei.

VI - Agravo interno improvido (AgInt no REsp 1.660.801/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 31.10.2017)

No primeiro precedente, o STJ identificou, de forma precisa, a necessidade de atender ao quanto disposto no **art. 44 da Lei nº 4.506/64**:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - **As recuperações ou devoluções de custos**, deduções ou provisões;

IV - **As subvenções correntes**, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Da mesma forma, seguindo precisamente o quanto determina a lei, entendeu o STJ que o incentivo fiscal previsto no programa denominado REINTEGRA deveria ser tributado pelas contribuições até o advento da Lei nº 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/11, quando os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS, **exclusão esta que não abrange o crédito presumido do ICMS**:

Art. 1º É instituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.

Art. 2º No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica produtora que efetu e exportação de bens manufaturados no País poderá apurar valor para fins de ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário federal existente na sua cadeia de produção.

(...)

§ 12. **Não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra**. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Posteriormente, no REsp nº 1.571.005/SC, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Acórdão publicado em 05/11/2021, o STJ especifica em maiores detalhes as razões pelas quais somente com a previsão específica na Lei nº 12.844/13 o REINTEGRA pôde ser excluído da base de cálculo das contribuições:

Como consta da decisão agravada, com relação à inclusão dos créditos presumidos do REINTEGRA nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, convém anotar que a Primeira Seção tem externado entendimento no sentido de que, “até o advento da Lei n. 12.844/2013, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei n. 12.546/2011, os valores do Reintegra compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS” (AgInt nos EREsp 1514561/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 15/09/2020, DJe 22/09/2020).

No mesmo sentido, dentre outros: AgInt nos EDcl no REsp 1514561/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 17/02/2020, DJe 03/03/2020.

De fato, essas contribuições devem incidir “sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (arts. 1º); e o ressarcimento do resíduo tributário, em dinheiro ou por meio de compensação, é espécie de receita da sociedade empresária.

Oportuno mencionar que, conforme pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, são sinônimos os conceitos de receita bruta e faturamento e devem ser entendidos como a soma de todas as receitas geradas pela venda de mercadorias e/ou serviços.

Confirmam-se: AI 817257 AgR, Rel. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 04/12/2012, DJe-248; RE 953152 AgR, Rel. Edson Fachin, Primeira Turma, julgado em 11/11/2016, DJe-252; RE 816363 AgR, Rel. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, DJe-157. Aliás, na linha da definição dada pelo Supremo Tribunal Federal, este Tribunal Superior tem reconhecido a inclusão da totalidade das receitas nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. P. ex.: dentre outros: as receitas de royalties (REsp 1520184/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/05/2021), as receitas de direitos creditórios (AgInt no REsp 1626707/SP, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 26/06/2019) e as receitas financeiras (REsp 1187726/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 11/09/2018).

Não obstante, na redação dada pela Lei n. 12.844/2013, a Lei n. 12.546/2011 estabeleceu que “não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra” (art. 2º, § 12).

A mesma disposição se encontra na Lei n. 13.043/2014, que reinstituiu o REINTEGRA, conforme consta do § 6º do art. 22: “o valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL”.

Portanto, à luz do § 6º do art. 150 da Constituição Federal, que exige lei específica para redução de base de cálculo de contribuições e impostos, somente a partir do início de vigência da Lei n. 12.844/2013 é que se pode autorizar a não inclusão dos créditos nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. IRPJ e CSLL.

No que se refere ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a orientação da Primeira Turma deste Tribunal, especificamente, é pela não inclusão dos créditos gerados no REINTEGRA nas bases de cálculo, uma vez que tem por “objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção”; ou seja, não compõem o lucro da sociedade empresária.

Com efeito, a Lei n. 12.546/2011 é clara ao dispor que referidos créditos são gerados como forma de ressarcir a empresa exportadora dos “custos tributários federais residuais na cadeia de produção”.

Assim, se com a geração do crédito, o objetivo do legislador é anular os efeitos dos custos tributários federais residuais da cadeia de produção dos bens manufaturados a serem exportados, não se pode entendê-lo como componente do lucro para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, tributos federais, sob pena de contradição jurídico-normativa. Isso pode ser extraído da exposição dos motivos apresentados à Presidência da República, ainda por ocasião da proposta de edição da Medida Provisória que previu o REINTEGRA (MP n. 540/2011):

(...)

Nessa linha, é oportuna a anotação de que, com relação ao REINTEGRA tratado na Lei n. 13.043/2014, deve-se entender que a redação do § 6º do art. 22, especificamente com relação aos IRPJ e à CSLL, tem natureza interpretativa, daí porque o início de sua vigência não enseja a conclusão pela incidência desses tributos, nas situações ocorridas anteriormente, à luz do art. 106 do CTN.

De outro lado, ao contrário do que ocorre os créditos presumidos previstos em leis estaduais, como aqueles atinentes ao ICMS e tratados na Lei Complementar n. 160/2017 e na Lei n. 12.973/2014, no caso do REINTEGRA, o legislador foi expresso na vontade de ressarcir os custos tributários residuais suportados na cadeia produtiva.

(...)

A Fazenda Nacional recorre pretendendo a inclusão dos créditos do REINTEGRA nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS e defendendo a incidência do IRPJ e da CSLL (fls. 1691/1715).

No cenário, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser, parcialmente, conhecido e provido, em parte, para reconhecer a legalidade da inclusão dos créditos do REINTEGRA nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS até o início de vigência da Lei n. 12.844/2013.

Assim, mantêm-se, em parte, o acórdão recorrido, no que se refere ao IRPJ e CSLL, bem como o capítulo da sentença atinente à compensação.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo interno.

O § 6º do art. 150 da Constituição Federal determina o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, **redução de base de cálculo**, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Por este motivo, somente a partir da Lei nº 12.973, de 13/05/2014, que alterou a redação do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, as receitas de subvenção **para investimentos** (as demais subvenções não foram excluídas) puderam ser excluídas da base de cálculo das contribuições, pois passou a existir lei específica para permitir esta redução da base de cálculo, **atendendo ao que determina o dispositivo constitucional acima transcrito.**

II - DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE GASTOS COM COMISSÃO DE COMPRA DE ARROZ

Vejamos o entendimento da Relatora sobre esta matéria, conforme consta do seu voto, *in litteris*:

Trata-se de gastos efetuados pela interessada referentes a pagamentos feitos a pessoas jurídicas que atuam como seus representantes comerciais, pelos quais remunerava serviços por elas prestados, consistentes na compra de arroz em casca, ou seja, havia a intermediação nas compras.

(...)

A Recorrente explica que as comissões de compras, pagas pela Recorrente, consiste na compra de arroz em casca, no mercado, intermediada por terceiros, visando a aquisição do produto com qualidade, menor preço, rapidez e redução de custo.

O assunto é conhecido no CARF. Embora ainda controverso, filio-me aos julgados que entendem ser esta uma despesa essencial para os produtores de grãos, como o arroz e o café, inclusive tratado contabilmente, como custo do produto e, como tal, considerado no cálculo dos créditos da COFINS.

Com a devida vênia, ousou divergir deste entendimento. O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, que definiu, sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, o conceito de insumo, estabeleceu um método para avaliar quando se deve considerar um bem ou serviço como essencial e/ou relevante, justamente para evitar e enorme discricionariedade que tais conceitos poderiam gerar: **o teste da subtração**. Vejamos:

VOTO

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

*ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

Ainda, vejamos o voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

EMENTA

(...)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

(...)

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.

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a

impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

Como se constata facilmente, o STJ, na mesma decisão vinculante e *erga omnes* que definiu o conceito de insumo, aplicou este conceito ao caso concreto sob julgamento e decidiu que, pelo teste da subtração, “comissão de venda a representantes” são “Despesas Gerais Comerciais”, e a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto, além de não haver obrigação legal para sua presença.

Contudo, meu entendimento restou vencido em ambas as matérias na Turma, a qual, por maioria de votos, deu provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares