



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.917958/2011-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.281 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2021
Recorrente YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento lavrado por autoridade competente e com a observância do artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 11 e 59 do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal, exercendo, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.

NULIDADE DA DECISÃO A QUO. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade a decisão de primeira instância que esteja devidamente motivada e fundamentada, possibilitando o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

PIS/PASEP. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de

produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA ARMAZÉM GERAL. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte entre estabelecimentos do contribuinte ou nas remessas para armazéns gerais.

PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

O crédito decorrente de ICMS, apurados de forma presuntiva e concedido por meio de incentivo fiscal pelos Estados e pelo Distrito Federal, não se constitui em receita ou faturamento da pessoa jurídica e, por consequência, não integra a base de cálculo do PIS não cumulativo.

PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 125.

Sobre o ressarcimento das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no regime da não cumulatividade, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003. Súmula CARF nº 125.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas quanto ao frete de transferência de matéria prima; (ii) por maioria de votos para (ii.1) reverter as glosas quanto ao frete de transferência de embalagens. Vencidos os Conselheiros Sílvio Rennan do Nascimento Almeida e Paulo Regis Venter (suplente convocado) neste item; (ii.2) afastar a exigência das contribuições sobre o crédito presumido de ICMS. Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo; (ii) pelo voto de qualidade, para manter as glosas quanto ao frete de transferência de produtos acabados. Vencidas as conselheiras Cynthia Elena de Campos (relatora), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renata da Silveira Bilhim e Thais De Laurentiis Galkowicz. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Sousa Bispo.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 10-61.759 (e-fls. 88-99), proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

FRETES. Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório, emitido em 01/02/2012, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre – RS, que deferiu parcialmente pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de PIS/Pasep não cumulativa, oriundo de vendas no mercado interno com alíquota zero, com base no disposto no art. 16 da Lei n.º 11.116/2005, analisado no período de 01/04/2008 a 30/06/2008.

Em decorrência do crédito reconhecido ter se revelado insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, houve a homologação parcial da compensação declarada. O detalhamento da análise do crédito foi disponibilizado ao contribuinte em Informação Fiscal constante dos autos, a qual integra o despacho decisório.

Em síntese, o procedimento fiscal aponta que o contribuinte incluiu, indevidamente, na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, fretes sobre transferências de produto acabado, fretes sobre transferências de embalagens e fretes sobre transferências de matéria-prima. No caso, considera que o conceito de frete não pode ser estendido e abarcar todo e qualquer frete que gera despesa necessária para a atividade da empresa. Desta forma, concluiu que o valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a simples transferência de

matérias-primas e embalagens entre os estabelecimentos industriais do contribuinte, não integra a operação de compra e o custo de aquisição das mercadorias para a produção, portanto não podem ser considerados insumos, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Da mesma forma, a simples transferência de produtos acabados dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais, não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Acrescenta, ainda, que o contribuinte não ofereceu à tributação as receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS. No caso, considera que o incentivo fiscal relativo ao crédito presumido de ICMS, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção.

O recorrente foi cientificado em 10/02/2012 e entregou em 08/03/2012 sua manifestação de inconformidade, tempestivamente, na qual discorda da glosa parcial, alegando, em síntese:

- Quanto aos **descontos outorgados no ICMS**, argumenta que na verdade se tratariam de descontos outorgados pelos Estados no ICMS a pagar, o que não geraria receita, pois não se tratariam de créditos nem de faturamento, mas tão somente corresponderiam à anulação de 75% do débito de ICMS relativo às saídas tributadas da empresa. Considera que a solução da questão passaria necessariamente pela atual orientação do STF, transcreve decisão da Suprema Corte, cita a proposta de súmula vinculante nº 22 que trataria deste tema, cita, também, jurisprudência do STJ, do TRF/4, bem como doutrina e decisões do CARF.

Reitera que se trataria de mero desconto no ICMS, sem mutação patrimonial, sem receita e sem faturamento, sobre o qual não caberia incidir as contribuições PIS e COFINS. Comenta que de longa data contribuintes e fisco vem travando uma batalha sobre tais conceitos, defende que o ICMS também seria um imposto não cumulativo e que não integra a receita da empresa, ressalta que o conceito constitucional de receita não englobaria a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das duas contribuições. Conclui, então, que no caso não se trataria de acréscimo de riqueza ou de patrimônio, mas de mero desconto de ICMS, lançado contabilmente como crédito presumido apenas porque se lançou previamente o total do ICMS das saídas do respectivo mês.

- Quanto ao **transporte intercompany de mercadoria em sentido amplo e o conceito de insumo**, discorre sobre as dimensões continentais do Brasil e comenta sobre a importância que o agro-negócio teria para o país. Reclama que haveriam graves e conhecidas deficiências em toda a cadeia logística, como problemas na infraestrutura portuária, rodoviária e hidroviária, que prejudicariam o escoamento da produção brasileira. Cita diversos municípios nos quais possuiria filiais, considera natural a remessa de mercadorias entre essas unidades, bem como entende perfeitamente razoável considerar que tais remessas, sejam de produto acabado, sejam de matéria prima, devam ser incluídas nos cálculos de formação do preço respectivo, logo se tratariam de autêntico custo de produção.

Afirma que se tratariam de despesas essenciais e indispensáveis à atividade da empresa, logo, os custos destes transportes deveriam integrar a rubrica do insumo. Conclui que as hipóteses de "insumos" passíveis de constituição de crédito de PIS e

COFINS, prescritas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, não seriam taxativas, pois sua própria redação seguiria um padrão exemplificativo e porque deixariam de prever notórias despesas inerentes e necessárias a atividade empresarial, conclusão essa obtida - como impõe nosso ordenamento jurídico - a partir da interpretação dessas regras conforme a Constituição Federal. Argumenta que se o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento e se o considerável aumento das alíquotas foi supostamente neutralizado pela concessão de créditos, estes deveriam ser calculados sobre a totalidade dos custos/despesas inerentes a atividade da pessoa jurídica, sob pena de aumento excessivo da carga tributária, o que afrontaria aos ditames constitucionais vigentes, em especial a não-cumulatividade, confisco e isonomia.

Defende que a interpretação da não-cumulatividade, conforme a Constituição, levaria ao reconhecimento do direito de crédito em relação à todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico, inclusive aquelas referentes ao frete de mercadorias *intercompany*. Salieta que, conforme a Constituição, poderia-se verificar que as enumerações legais das possibilidades de apropriações de crédito seriam apenas exemplificativas.

- Quanto ao **transporte intercompany de matéria prima e embalagens**, novamente sustenta que este frete integraria o custo da produção e portanto daria direito ao crédito de PIS e COFINS. Comenta que a base de cálculo para a apropriação destes créditos auatados seria majoritariamente referente a custos com fretes de matéria prima. Reclama que o despacho decisório não distinguiria transporte de matéria prima e de produtos acabados, observa que a matéria prima e as embalagens seriam insumos, logo, o mesmo direito ao crédito deveria valer para o transporte respectivo, o qual além de acessório, integraria o processo industrial e seria indispensável à manutenção da empresa. Exemplifica que a remessa de matéria-prima, de uma unidade uma Porto Alegre - RS para outra unidade em Olinda - PE, geraria despesa que se agregaria ao custo da produção, porque o produto transportado estaria em fase de industrialização. Cita e transcreve soluções de consulta proferidas pela RFB para amparar seus argumentos, bem como jurisprudência do CARF, inclusive de sua Câmara Superior.

- Quanto ao **transporte intercompany de produto acabado**, argumenta que a Lei nº 10.833/2003, Art. 3o, IX e 15, II, autorizaria a apropriação de créditos de PIS/COFINS referentes às despesas com fretes na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Neste sentido, defende que o transporte de produto acabado entre unidades da mesma empresa, desde que destinado à venda, geraria o mesmo direito ao crédito de que o contribuinte poderia se apropriar acaso a unidade remetente realizasse a venda diretamente. Isso decorreria principalmente da isonomia tributária e das peculiaridades do Brasil, país enorme e com as deficiências de infraestrutura já mencionadas.

Alega, novamente, que possui unidades produtivas em diversos municípios do país e que ao transportar a mercadoria até tais unidades pelo país, arcaria com um montante considerável de gastos com frete, em razão das particularidades da péssima logística do país. Exemplifica que não se poderia exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul.

Neste sentido, conclui que o valor desse frete, em hipótese de venda direta pela unidade de Porto Alegre ao comprador no Maranhão, constituiria base de cálculo para apropriação de créditos de PIS e de COFINS. Logo, considerando que o frete da venda direta, pela matriz ao cliente geraria direito a apuração de crédito de PIS e COFINS,

seria inevitável concluir que o frete parcial a unidade em outro estado deveria gerar o mesmo direito, se a mercadoria acaba sendo vendida pela unidade destino.

Novamente defende que se trataria de etapa essencial a atividade econômica da pessoa jurídica e, portanto, os gastos correlatos deveriam ser computados no cálculo dos créditos. Também reclama que não se poderia considerar que esse tipo de operação seja excluída do conceito legal de insumo, haja vista que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 em momento algum externariam tal conceituação. Cita solução de consulta proferida pela RFB para amparar seus argumentos. Conclui então que o procedimento adotado estaria de acordo com o art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/03.

Encerra com os pedidos de que seja provida a sua manifestação de inconformidade para que seja reconhecido o seu direito a constituir e descontar créditos de PIS e COFINS referentes aos fretes mencionados na Informação Fiscal, bem como que sejam excluídos da base de cálculo destas contribuições os créditos de ICMS referidos na Informação Fiscal. Requer, ainda, que seja deferida a ulterior produção de mais provas.

A Contribuinte foi intimada da decisão pela via eletrônica em 17/04/2018 (e-fls. 101 e 102), apresentando o Recurso Voluntário de e-fls. 127-192 por meio de protocolo eletrônico em 10/05/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 104), pelo qual pediu o provimento da defesa com os seguintes requerimentos:

- i. que seja reconhecida a nulidade do lançamento, considerando-se que houve vício de fundamentação na decisão da DRJ, nos termos da fundamentação retro;
- ii. reformar integralmente o acórdão recorrido para (i) reconhecer os créditos de PIS/COFINS apurados pela contribuinte com relação aos fretes entre estabelecimentos, e, em consequência, deferir/homologar as compensações realizadas, tudo nos termos da fundamentação; (ii) afastar a exigência do PIS/COFINS sobre os benefícios fiscais de ICMS, uma vez que não significam receita do contribuinte para fins de tributação pelas contribuições.
- iii. a despeito da Recorrente ter demonstrado e comprovado exaustivamente seu direito aos créditos, restando ainda dúvidas por parte destes julgadores, seja convertido o feito em diligência, para fins de realização de Perícia Técnica, bem como seja oportunizada a visita da Fiscalização às instalações da empresa, para que não pairessem dúvidas acerca da essencialidade dos itens cujos créditos foram glosados para a atividade da Recorrente. Sendo deferida a perícia, desde já, indica o seu Perito e seus Quesitos, em anexo, nos termos do art. 16, IV do Dec. nº 70235/72;
- iv. e, ainda, caso haja saldo não compensado a ser restituído, requer seja aplicada a correção monetária pela Taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento até a efetiva restituição dos créditos à Recorrente.

Através do Despacho de e-fls. 243 o processo foi encaminhado para inclusão em sorteio e julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Preliminar

2.1. Nulidade da decisão recorrida

Pede a Recorrente para que seja declarada a nulidade do lançamento e da decisão da DRJ, considerando que:

- ✓ Cabe ao fisco motivar a glosa de cada um dos valores das operações da contribuinte, sob pena de ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que apenas listar os itens glosados não cumpre o requisito de legalidade do ato administrativo, além de incorrer em cerceamento ao direito de defesa da empresa, e, em consequência, a violação ao devido processo legal administrativo;
- ✓ Deve ser anulado o julgamento proferido pela DRJ de origem, uma vez que o acórdão proferido pela DRJ deixou de abordar pontos essenciais, tais como: (i) as especificidades do produto final produzido pela Empresa; (ii) violação à isonomia caso a glosa seja mantida; e (iii) se os fretes da Recorrente se referem a produtos acabados ou inacabados, inclusive com base em Laudo contábil.

Sem razão à Recorrente.

O vício suscetível de macular a ação fiscal ocorre quando há equívoco sobre as condições legais para a apuração e exigência das glosas levantadas¹.

Não obstante a análise sobre o mérito da controversa posta com a manifestação de inconformidade, estando apontada a valoração jurídica, com identificação dos fatos que ensejaram a instauração do procedimento, bem como apresentada referência clara a elementos que levaram à conclusão que serviu de base para a decisão, resta configurada a motivação, de modo a permitir a ampla defesa.

No caso em análise, o Despacho Decisório foi fundamentado através da Informação Fiscal, pela qual é possível constatar que consta a origem dos exames efetuados, a

¹ Acórdão 2403-002.707, de 10/09/2014, Relator: Marcelo Magalhães Peixoto

descrição das irregularidades apuradas, a identificação dos dispositivos legais considerados infringidos e a motivação das glosas efetuadas, inclusive com o detalhamento sobre os respectivos itens e períodos.

Por sua vez, o rito processual do Decreto nº 70.235/1972 foi respeitado no litígio em análise, sendo a contribuinte devidamente cientificada, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva da defesa, pela qual foram apontados, detalhadamente, todos os itens objeto de irresignação, demonstrando conhecimento pormenorizado do ato administrativo.

Assim, inexistente nulidade a ser sanada, no que diz respeito ao preceito do artigo 59, incisos I e II do Decreto 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Da mesma forma, não há que se falar em nulidade da decisão da DRJ por ausência de análise sobre todos os fundamentos constantes da manifestação de inconformidade, uma vez que o acórdão aborda sobre o conceito de insumos e fundamenta o entendimento quanto à aplicação sobre fretes de transferências de produtos entre estabelecimentos do contribuinte, seja de matéria-prima, embalagens ou de produtos acabados, bem como sobre a glosa efetuada quanto ao crédito presumido de ICMS, o que é justamente a matéria trazida neste litígio.

Portanto, não estão configuradas as hipóteses de nulidade previstas pelo artigo 59 do Decreto 70.235/72, motivo pelo qual deve ser afastada nulidade pleiteada pela Recorrente.

3. Mérito

3. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

3.1. Versa o presente litígio sobre as seguintes glosas realizadas pela Fiscalização:

- ✓ **CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS:** A interessada não ofereceu à tributação as receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS.
- ✓ **DESPESAS COM FRETES E ARMAZENAGEM:**
 - i) Fretes sobre transferências de produto acabado;
 - ii) Fretes sobre transferências de embalagens;
 - iii) Fretes sobre transferências de matéria-prima.

Tendo sido os créditos pleiteados reconhecidos apenas parcialmente, referentes àqueles vinculados às receitas de exportação e às vendas no mercado interno com alíquota zero, após ajustes e correções, resultou saldo credor insuficiente para compensar integralmente os débitos informados, motivo pelo qual houve a homologação parcial da compensação declarada.

Com relação aos fretes *intercompany*, a DRJ de Porto Alegre/RS manteve o entendimento da Unidade de Origem, aplicando a definição do termo insumo ligado ao PIS e à COFINS adotada pelas Instruções Normativas da RFB n.º 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

3.2. Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

3.3. Diante da decisão do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, **os Ministros do STJ adotaram uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância**. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. **Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como**

um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. **Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem destaques no texto original)

3.4. Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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.

3.5. Portanto, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da

mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

3.6. Nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF e, com base no entendimento adotado pelo STJ sobre o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, passo à análise do presente caso quanto à essencialidade e relevância dos itens identificados como insumo pela Recorrente, cujos créditos foram glosados pela Fiscalização.

4. Mérito

4.1. Fretes *Intercompany* e Conceito de Insumos

As glosas referentes aos fretes foram resumidas às fls. 33 com os seguintes valores:

Sum of VALOR		
Trimestre	TIPO PROD. TRANSP.	Total
1º	EMBALAGEM	5.864,36
	MATÉRIA-PRIMA	4.348.879,80
	PRODUTO ACABADO	211.488,72
1º Total		4.566.232,88
2º	EMBALAGEM	18.613,39
	MATÉRIA-PRIMA	7.193.964,61
	PRODUTO ACABADO	278.092,47
2º Total		7.490.670,47
3º	EMBALAGEM	18.650,95
	MATÉRIA-PRIMA	6.089.245,36
	PRODUTO ACABADO	537.849,95
3º Total		6.645.746,26
4º	EMBALAGEM	50.823,19
	MATÉRIA-PRIMA	2.029.463,26
	PRODUTO ACABADO	383.135,98
4º Total		2.463.422,43
Grand Total		21.166.072,04

Como já mencionado, em relação aos fretes *intercompany*, a DRJ de Porto Alegre/RS manteve o entendimento da Unidade de Origem, aplicando a definição do termo insumo ligado ao PIS e à COFINS adotada pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

O ilustre julgador de primeira instância fundamentou seu r. voto nos seguintes termos:

No caso, a glosa de créditos calculados sobre fretes de transferências de produtos entre os diversos estabelecimentos do contribuinte, seja de matéria-prima, embalagens ou de produtos acabados, fica evidente que se tratam de fretes não vinculados direta e imediatamente à operações de venda. A própria empresa confirma em sua manifestação que calculou créditos sobre fretes entre seus próprios estabelecimentos. Observe-se que nem todo o custo de produção pode ser utilizado para cálculo de créditos da contribuição, apenas os valores expressamente previstos no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da nº 10.833/2003 geram direito a crédito.

Resta claro que não estamos diante da hipótese prevista no inciso IX do art. 3º (aplicável ao PIS e a Cofins, ambos não cumulativos), o qual prevê o cálculo de créditos sobre valores de frete nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, circunstância que seria favorável ao pleito da interessada e devidamente ressalvada quando da auditoria realizada na Empresa.

(...)

O recorrente também procura, em toda sua argumentação, defender que os custos com os chamados fretes *intercompany* seria equivalentes às despesas com insumos. Contudo, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço utilizado no processo produtivo da empresa (e não incorporado ao ativo imobilizado) ou que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles que integraram ou que efetivamente tiveram ação direta sobre o produto em elaboração.

A discussão sobre o conceito de insumo vem se intensificando nos últimos tempos com inúmeras demandas inclusive ajuizadas no poder judiciário. De forma geral, desejam os contribuintes uma ampliação do conceito de insumo de forma irrestrita com base nos moldes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

(...)

Ao contrário do que defende o recorrente, os dispositivos normativos citados mostram que o legislador adotou para fins de utilização do crédito não-cumulativo, o critério de listar taxativamente os bens e os serviços capazes de gerar crédito. Assim, temos que no conceito do termo "insumo" não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, **tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.**

(...)

Dessa forma, o conceito de insumo **não pode ser ampliado irrestritamente** como pretende o impugnante, pois isso além de contrariar os dispositivos legais citados, significaria também o desvirtuamento da base de cálculo das contribuições ora *in foco*, e o esvaziamento da responsabilidade social destas empresas para com a seguridade social, em flagrante afronta aos ditames constitucionais e legais.

Por todo exposto, entendo como corretas todas as glosas efetivadas pelo procedimento fiscal, pois em nenhuma delas é possível concordar com a alegação de que as despesas com fretes glosadas se enquadrariam dentro do conceito de insumo legalmente previsto.

A Recorrente apresentou nos autos Parecer Técnico da KPMG Assessores Ltda (fls. 61-66 e 234-236), referente aos fretes no período de 01/01/2008 a 31/12/2008, constando a seguinte segregação entre as transferências de insumos e transferências de produtos acabados:

QUADRO RESUMO		
Situação	Valores	% Valor
Frete sobre Venda	75.183.128,03	48,42%
Frete sobre Compra	36.147.157,22	23,28%
Frete sobre Transferência de Insumo	19.101.356,80	12,30%
Frete sobre Transferência de Produto Acabado	2.097.817,71	1,35%
Sem identificação	22.746.813,93	14,65%
Total	155.276.273,69	100,00%

Alega a Recorrente que:

- ✓ Não pratica frete entre estabelecimentos de produtos acabados, uma vez que produz de acordo com os pedidos já realizados pelos clientes e, por isso, assim que concluídos, são enviados diretamente aos mesmos/

- ✓ No caso de fertilizantes, as embalagens são carregados diretamente dentro do caminhão, pois se tratam de toneladas de fertilizantes a cada carregamento, os quais possuem necessidades específicas de armazenamento para conservar a qualidade do produto;
- ✓ Não transfere produtos acabados pela inadequação logística e também pelas próprias especificidades do seu produto, motivo pelo qual tais fretes participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita;
- ✓ A remessa de matéria-prima, por exemplo da unidade de Porto Alegre - RS para a unidade de Olinda - PE, gera despesa que se agrega ao custo da produção, porque o produto transportado está em fase de industrialização;
- ✓ O custo de transferência de matéria-prima entre unidades da empresa gera crédito de PIS e COFINS por se tratar de produto em fase de industrialização, sendo certo que esse frete, nessas condições, compõe o custo do bem;
- ✓ Ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, a gasta um considerável montante em frete. Porém, se os bens transportados já estão destinados à venda, esse frete também deve estar sujeito aos créditos de PIS e de COFINS previstos nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, pois há apenas um deslocamento do trajeto que seria realizado originalmente, caso o produto saísse do estabelecimento industrial de Porto Alegre e fosse transferido diretamente ao comprador.

Considerando os argumentos já delineados no Item 3 deste voto, passo à análise da relevância e essencialidade dos fretes que deram origem ao crédito glosado.

4.2. Fretes sobre transferências de embalagens e matérias-primas

Com relação aos fretes sobre transferências de embalagens e matérias-primas, considerou o Auditor Fiscal que tem direito ao crédito o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica na compra de mercadorias, para transportar os bens adquiridos para utilização como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. Contudo o conceito de frete não pode ser estendido e abarcar todo e qualquer frete que gera despesa necessária para a atividade da empresa.

Com isso, concluiu que o valor do frete contratado da pessoa jurídica para a simples transferência de matérias-primas e embalagens entre os estabelecimentos industriais do contribuinte, não integra a operação de compra e o custo de aquisição das mercadorias para a produção e, portanto, não podem ser consideradas como insumos.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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, [...]; (grifos não originais)

Os fretes em referência são essenciais e relevantes para a atividade da empresa Recorrente, uma vez que estão vinculados às etapas de industrialização do produto e seu objeto social e, com isso, podem ser inseridos no conceito de insumos em razão da essencialidade ao processo produtivo, nos moldes definidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Para o fim de identificar a essencialidade e relevância de tais insumos, destaco a identificação apontada pela Eminente Ministra Regina Helena Costa em seu r. voto:

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. (sem destaques no texto original)**

E como já citado em Item 3 deste voto, os itens 14 a 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, expõe que deve ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade produtiva, adotando o “teste de subtração”, ou seja, quando retirado do processo produtivo, implique na impossibilidade da realização ou comprometa a consecução da atividade-fim da empresa.

A Recorrente tem como atividade principal a fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais (CNAE 20.13-4-02).

Argumenta a defesa que praticamente a totalidade da base de cálculo para apropriação dos créditos de fretes, que compôs os pagamentos objetos de restituição no presente processo, versa sobre os custos com fretes de matéria prima realizados durante o processo produtivo, referindo-se a fretes *Inbound* (fretes de entrada, ou seja, relacionados ao fluxo de materiais desde os fornecedores de matéria-prima até o recebimento na fábrica) e fretes *Outbound* (após o processo produtivo, quando se inicia o planejamento da distribuição das mercadorias até o cliente final).

As transferências realizadas foram especificadas em peça recursal da seguinte forma:

1 - Fretes Inbound:**Porto->Unidade**

Frete realizado para retirar produto do porto e leva-lo até a unidade. Na chegada a unidade, o caminhão entra em fila de descarregamento sendo direcionado para moega de descarregamento, em unidades que possuem sistema de esteiras, ou direcionado para o box específico da matéria prima.

Porto-> Armazém Externo

Frete realizado para retirar produto do porto e lavá-lo a um armazém terceiro externo a unidade. Necessário quando não há disponibilidade de espaço dentro da unidade.

Armazém->Unidade

Frete realizado para retirar material do armazém externo e leva-lo até unidade. A medida que os boxes da unidade apresentam espaços devido ao consumo na mistura, a matéria prima em armazém externo deve ser transportada até a unidade para preencher espaços vazios.

Unidade->Unidade (Transferência de MP)

Frete realizado entre unidades da Yara. Necessário quando existe desvio no plano de consumo da unidade de destino e o estoque da mesma não contém a matéria prima necessária para fabricação do produto que está na programação de entrega.

2 - Fretes Outbound:**Unidade-> Cliente**

Podendo ocorrer na modalidade CIF ou FOB. Caminhão se apresenta na unidade para marcação no dia agendado pelo time de logística apresentando informações do pedido e produto que irá carregar. Unidade realiza carregamento do produto acabado em sacos ou big bags diretamente na caçamba do caminhão e libera-o para entrega no endereço de destino do cliente.

Adotando o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS definido pelo STJ, conclui-se que os fretes realizados para transferência de produtos acabados entre as unidades da Recorrente são serviços intrínsecos à sua atividade econômica, tratando-se, portanto, de insumos para aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS, permitidos pelo artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002.

Neste sentido já decidiu este Tribunal Administrativo em processos da mesma Contribuinte, a exemplo do v. Acórdão nº 3302-007.270, de relatoria do Ilustre Conselheiro Raphael Madeira Abad, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 11080.907193/201590, cuja Ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. 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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO DE PIS.

Os custos com os serviços de transporte intercompany de matérias-primas, produtos intermediário e produtos acabados, com os serviços realizados nos navios e nos portos tendentes a retirar as mercadorias dos porões e destiná-las à empresa, bem como os valores dispendidos com alugueis de imóveis, máquinas e caminhões utilizados na indústria, aquisição de embalagem, aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), movimentação de materiais, armazenagem e tratamento de resíduos geram créditos de PIS quando demonstrado que são essenciais e relevantes para a atividade do contribuinte.

No mesmo sentido se posiciona a Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo dos acórdãos abaixo citados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. **(Acórdão nº 9303-008.058)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. **(Acórdão nº 9303-007.283).**

Portanto, assiste razão à Recorrente, devendo ser afastada a glosa em análise.

4.3. Fretes sobre transferências de produtos acabados

Com relação aos fretes sobre transferências de produtos acabados, considerou a Fiscalização que, de acordo com os artigos 3º, inciso IX e 15 da Lei nº 10.833/2003², dá direito a crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Com isso, concluiu que a simples transferência de produtos acabados dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais, não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Argumenta a Recorrente que as transferências dos produtos da unidade para o cliente ocorrem da seguinte forma:

2 - Fretes Outbound:

Unidade-> Cliente

Podendo ocorrer na modalidade CIF ou FOB. **Caminhão se apresenta na unidade para marcação no dia agendado pelo time de logística apresentando informações do pedido e produto que irá carregar. Unidade realiza carregamento do produto acabado em sacos ou big bags diretamente na caçamba do caminhão e libera-o para entrega no endereço de destino do cliente.**

Ou seja, a Recorrente não pratica frete entre estabelecimentos de produtos acabados, simplesmente porque produz de acordo com os pedidos já realizados pelos clientes e, por isso, assim que concluídos, são enviados diretamente aos mesmos. **Até porque no caso de fertilizantes, as embalagens são carregadas diretamente dentro do caminhão, pois se tratam de toneladas de fertilizantes a cada carregamento, os quais possuem necessidades específicas de armazenamento para conservar a qualidade do produto.**

Ou seja, a Recorrente não transfere produtos acabados pela inadequação logística e também pelas próprias especificidades do seu produto. Não há dúvidas de que tais fretes participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita Recorrente.

Importante se referir que a cadeia de manuseio expõe os produtos a inúmeras condições de armazenagem antes de chegar ao usuário final. É essencial que, até a entrega, o produto esteja com uma qualidade no mínimo satisfatória para ser aplicado imediatamente sem comprometer sua aplicação ou, conseqüentemente, o rendimento da lavoura dos clientes da Recorrente.

(...)

² 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.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

Dessa forma, como visto, os produtos da Recorrente – como condição para bem desempenharem sua função, são higroscópicos - e, portanto, com absorção de umidade apresentam perda de suas plenas qualidades em período relativamente curto (cerca de 18 a 24 meses), não sendo adequado armazená-los por longo tempo.

Por isso, **é possível afirmar que o caso da Recorrente possui peculiaridades que fazem com que o seu processo produtivo não termine na fábrica, mas somente quando o produto industrializado acabado é entregue ao produtor rural, destinatário final, em condições aptas para uso na lavoura.**

Para minimizar a deterioração na qualidade e para evitar problemas de segurança no transporte, deve-se prestar atenção tanto às propriedades iniciais do fertilizante quanto aos procedimentos corretos de manuseio do fertilizante. O manuseio e o transporte correto do fertilizante devem ser baseados nas condições climáticas, no tipo de fertilizante e na forma como é expedido (granel ou sacos):



No caso em tela, a Recorrente possui sede em Porto Alegre e unidades em vários Estados da Federação, existindo em determinados casos (embora muito menos usual do que a remessa de matéria prima – cerca de 5% dos fretes que pratica) a remessa de produtos acabados destinados à venda. Isso é fácil de compreender: a unidade de Porto Alegre, por exemplo, pode ter em estoque determinado produto vendido pela unidade de Imperatriz, no interior do Maranhão.

A fim de atender à demanda que lhe foi encaminhada, não se deve exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que, como narrado linhas acima, o fertilizante se deteriora rapidamente com o passar do tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque.

Mas ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, a contribuinte gasta um considerável montante em frete. Porém, se os bens transportados já estão destinados à venda, esse frete também deve estar sujeito aos créditos de PIS e de COFINS previstos nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, pois há apenas um deslocamento do trajeto que seria realizado originalmente, caso o produto saísse do estabelecimento industrial de Porto Alegre e fosse transferido diretamente ao comprador.

O valor desse frete, em hipótese de venda direta pela unidade de Porto Alegre ao cliente no Maranhão, constituiria base de cálculo para apropriação de créditos de PIS e de COFINS. A prevalecer a orientação adotada na fiscalização, de outro lado, o custo do frete parcial (entre as unidades do RS e MA da mesma empresa) não geraria os créditos, subtraindo da empresa boa parte do valor do hipotético frete no caso da venda direta da unidade de POA ao cliente final no interior do MA.

(...)

Mais uma vez. **A Recorrente utiliza como matéria-prima diversos produtos químicos, mas basicamente, “N” (nitrogênio), “P” (Fosforo) e “K” (Potássio). Apenas após devidamente misturados entre si, com as proporções indicadas pelo cliente, de acordo com a cultura específica que ele irá cultivar, é que pode-se dizer que se tem um fertilizantes mineral complexo, que é comercializado pela Recorrente.**

No entanto, como esses produtos são comercializados a granel ou em big bags de 50 toneladas, é natural do processo da Recorrente que apenas realize a mistura e quando o caminhão do cliente já está no pátio aguardando e, logo em seguida, o carregamento é feito diretamente no caminhão do cliente.

Ou seja, no processo normal da Recorrente são raros os casos em que há transferência entre estabelecimentos de produto acabado, pois quando finalmente o produto está acabado, ele é carregado diretamente no caminhão do cliente!

Em todos os demais casos, quando há transferência entre estabelecimentos da Recorrente, pode-se afirmar, com veemência que se trata de transporte de insumos, matérias-primas, “N”, “P”, ou “K” ainda não misturados entre si.

(...)

Diante de todo o exposto, impossível a conclusão ser outra a não ser a possibilidade de creditamento de PIS e de COFINS sobre as despesas incorridas com fretes entre os estabelecimentos da própria empresa, seja de matéria-prima e produtos em fase de industrialização que representam praticamente a totalidade dos casos da Recorrente, seja de produtos acabados, por todos eles se enquadrarem no conceito de insumo na atividade desenvolvida pela Recorrente. **(sem destaques no texto original)**

Pela descrição apontada pela defesa, verifica-se que os custos de frete de mercadorias de produtos acabados geram o direito ao crédito das contribuições, uma vez que se referem à fretes em operações de vendas, enquanto serviços intermediários e necessários, considerando que as embalagens são carregadas diretamente dentro do caminhão, pois se tratam de toneladas de fertilizantes, os quais possuem necessidades específicas de armazenamento para conservar a qualidade do produto, conforme descrito pela Recorrente.

Por sua vez, igualmente cabe destacar que a Fiscalização não contestou a forma como ocorriam os fretes para transferências de produtos acabados apresentada pela Contribuinte, sendo que a glosa de tais créditos ocorreram em razão do entendimento sobre o conceito de insumos que há época se adotada, nos termos previstos pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Com isso, pelas mesmas razões destacadas nos Itens 3 e 4.2 deste voto, entendo pela possibilidade de aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS sobre serviços de fretes nas operações de venda, os quais demonstra-se relevantes para as atividades da Recorrente.

No mesmo sentido, destaco as seguintes decisões já proferidas em processos administrativos da mesma Contribuinte, abaixo citados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2004 a 30/09/2004

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se de um incentivo fiscal. **(Acórdão nº 9303-009.485 - PAF nº 11686.000350/2008-96- Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/07/2006 a 30/09/2006

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos indicados como paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos referenciados, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.

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

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda". **(Acórdão nº 9303-007.843 - PAF nº 11686.000378/2008-23- Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/07/2005 a 30/09/2005

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em dois fundamentos autônomos e a parte traz divergência jurisprudencial somente com relação a um deles. Assim, o recurso especial não pode ser conhecido quanto à possibilidade de apresentação de provas posteriormente à impugnação.

INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo

produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

(Acórdão nº 9303-007.105 - PAF nº 11686.000374/2008-45 - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

Destaco os fundamentos que embasaram o r. voto condutor da do v. Acórdão nº 9303-007.105, acima citado, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi recentemente julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170/PR pela sistemática dos recursos repetitivos, pois pendente de julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Assim, os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

No caso dos autos, conforme afirmado pela Contribuinte e não contestado pela Fiscalização, está consolidado que os fretes entre os estabelecimentos da empresa são de matéria-prima e uma pequena parte de produtos acabados, defendendo serem ambos passíveis de créditos, em consonância com o acórdão colacionado como paradigma (n.ºs 3401-002.075 e 340203.148).

A partir da descrição da atividade da Recorrente na peça do apelo especial, é possível chegar-se a melhor compreensão quanto à essencialidade/pertinência do frete entre estabelecimentos, tanto de matérias-primas quanto de produtos acabados, para o seu processo produtivo. Reproduzem-se os argumentos constantes às fls. 385 a 387, in verbis:

[...]

Veja-se que no caso em comento os fretes praticados durante o processo produtivo são os seguintes:

- 1. Frete com a aquisição de matéria-prima para fabricar fertilizantes (exemplo nitrogênio, fósforo e potássio);*
- 2. Remessa para industrialização da matéria-prima;*
- 3. Frete do produto até outro estabelecimento da Recorrente para armazenagem e venda final.*

Ou seja, os produtos da Recorrente como condição para bem desempenharem sua função, são higroscópicos e, portanto, com absorção de umidade apresentam perda de suas plenas qualidades em período relativamente curto (cerca de 18 a 24 meses), não sendo adequado armazená-los por longo tempo. Por isso, é possível afirmar que, tal como ocorre no acórdão paradigma, o caso da Recorrente possui peculiaridades que fazem com que o seu processo produtivo não termine na fábrica, mas somente quando o produto industrializado acabado é entregue ao produtor rural, destinatário final, em condições aptas para uso na lavoura.

Para minimizar a deterioração na qualidade e para evitar problemas de segurança no transporte, deve-se prestar atenção tanto às propriedades iniciais do fertilizante quanto aos procedimentos corretos de manuseio do fertilizante. O manuseio e o transporte correto do fertilizante devem ser baseados nas condições climáticas, no tipo de fertilizante e na forma como é expedido (granel ou sacos):

[...]

No caso em tela, a Recorrente possui sede em Porto Alegre e unidades em vários Estados da federação, existindo em determinados casos (embora muito menos usual do que a remessa de matéria prima) a remessa de produtos acabados destinados à venda. Isso é fácil de compreender: a unidade de Porto Alegre, por exemplo, pode ter em estoque determinado produto vendido pela unidade de Imperatriz, no interior do Maranhão.

A fim de atender à demanda que lhe foi encaminhada, não se deve exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que, como narrado linhas acima, o fertilizante se deteriora rapidamente com o passar do tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque. Mas ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, a contribuinte gasta um considerável montante em frete. Porém, se os bens transportados já estão destinados à venda, esse frete também deve estar sujeito aos créditos de PIS e de COFINS previstos nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, pois há apenas um deslocamento do trajeto que seria realizado originalmente, caso o produto saísse do estabelecimento industrial de Porto Alegre e fosse transferido diretamente ao comprador.

[...]

Pela argumentação exposta, **há de ser reformado o acórdão recorrido e reconhecido o direito ao crédito com relação às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.** (sem destaques no texto original)

Neste mesmo sentido vem se posicionando a Câmara Superior deste Tribunal Administrativo, a exemplo dos acórdão cujas Ementas abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

DESPESAS. FRETES. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS.
ESTABELECIMENTOS PRÓPRIO. EXPORTAÇÃO.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, inclusive, para a formação de lote, constituem despesas na operação de venda e dão direito a créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. (Acórdão nº 9303-007.286 - PAF nº 13971.001080/2004-17- Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

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

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

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre gastos com fretes no transporte de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZÉM GERAL.

Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. (Acórdão nº 9303-009.715 - PAF nº 13971.720236/2009-77 - Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

Portanto, nos termos da fundamentação acima, reconheço o direito de crédito da Contribuinte em relação ao fretes de transferência de mercadorias entre suas unidades, seja com relação às matérias-primas, embalagens, bem como de produtos acabados.

4.4. Receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS

Entendeu a Fiscalização que a Contribuinte não ofereceu à tributação as receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS, o qual constitui, para os fins da legislação tributária

federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção.

Argumenta a Recorrente que não obteve receita tributável pelo PIS e COFINS com o benefício concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, o qual tem por objeto a autorização de créditos de 75% (setenta e cinco) por cento do ICMS destacado na Nota Fiscal. Com isso, não se trata este crédito de receita ou faturamento, pois corresponde tão somente à anulação de 75% do débito relativo às saídas tributadas da empresa.

Argumenta, ainda, que foi autuada pelo Estado do Rio Grande do Sul por ter deixado de realizar os investimentos que assumiria em contrapartida ao benefício outorgado e, portanto, não pode ser glosada e compelida a pagar tributo sobre quantia que, além de não haver recebido, está devolvendo para o Estado.

Apresentou às fls. 198-230 o Termo de Acordo firmado com o estado do Rio Grande do Sul, pelo qual concede à Recorrente crédito presumido de ICMS em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto incidente sobre as saídas interestaduais de fertilizantes de produção própria.

A Fiscalização justificou a glosa por entender que o incentivo, para fins da legislação tributária federal, se configuram em uma subvenção corrente para custeio ou operação, motivo pelo qual deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Com relação ao acordo firmado entre a Contribuinte e o Estado do Rio Grande do Sul, cumpre observar que trata-se de subvenção para investimento, uma vez que resulta em redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

O incentivo fiscal foi concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, com base no art. 32, incisos LXXI do Regulamento do ICMS/RS, aprovado pelo Decreto do Governo do Estado n.º 37.699/1997, com a seguinte redação:

Art. 32 - Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:

LXXI - aos estabelecimentos industriais, a partir de 1º de julho de 2004, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto incidente sobre as saídas interestaduais de fertilizantes de produção própria.

Por sua vez, importante destacar a diferenciação entre as Subvenções para Investimento das Subvenções para Custeio para fins de tributação do imposto de renda, na forma delimitada pelo Parecer Normativo CST n.º 112 de 29/12/1978, que assim concluiu:

7.1. Ante o exposto, **o tratamento a ser dado às Subvenções recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda**, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra b do Decreto-lei n.º 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional;

II - Subvenções para Investimento são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presente todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As Subvenções para Investimento, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

V - As Isenções, Reduções ou Deduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI - O § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e

VII - As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de Subvenções, são corrigidas monetariamente nos termos dos arts. 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77. **(sem destaques no texto original)**

Em suma, de acordo com o Parecer em referência, a Subvenção para Custeio ou Operação é uma Subvenção corrente ou comum. Já a Subvenção para Investimento é uma Subvenção especial. Neste caso a utilização do adjetivo "corrente" no art. 44 da Lei 4.506/64 teve, apenas, a finalidade de destacar o caráter de normalidade próprio das subvenções para custeio ou operação.

O Termo de Acordo trazidos aos autos demonstra, teoricamente, a presença dos três requisitos citados pelo Parecer acima reproduzido, uma vez que tinha por contrapartida a realização de investimentos e incrementos na produção de fertilizantes no Estado, possibilitando a geração de empregos (Cláusula Segunda), configurando, portanto, em um empreendimento econômico.

O Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, assim previa:

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

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

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

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Após, a Lei nº 12.973, de 2014, com alterações trazidas pela Lei Complementar nº 160/2017, assim estabeleceu:

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

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º **Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º **O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Com a alteração trazida pela Lei n.º 12.973/2014, o artigo 1.º, § 3.º, X da Lei n.º 13.637/2002 passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 1.º 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.

§ 3.º 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 n.º 12.973, de 2014)

Verifica-se que tanto com o artigo 38 do Decreto-lei n.º 1.598/1977, quanto com o artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, a subvenção para investimento não será computada na determinação do lucro real.

Por sua vez, o art. 10 da Lei Complementar n.º 160/2017 assim estabeleceu:

Art. 10. O disposto nos §§ 4.º e 5.º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2.º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3.º desta Lei Complementar.

Já o artigo 3.º, em referência, assim prevê:

Art. 3.º O convênio de que trata o art. 1.º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1.º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

Com isso, até mesmo os benefícios fiscais de ICMS concedidos unilateralmente (sem convênio), são considerados subvenções para investimentos, desde que atendidos os requisitos do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 e que haja o registro e depósito previsto no art. 3.º da mesma Lei Complementar e regulamentado pelo Convênio ICMS n.º 190, de 15 de dezembro de 2017.

Não obstante a caracterização do crédito presumido de ICMS como subvenção para investimento, o que motiva este voto é o fato de não se enquadrar no conceito de receita e faturamento para fins de incidência das Contribuições para o PIS e da COFINS.

Neste sentido, destaco decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça em julgado ao REsp nº 1.825.503/SC (2019/0198856-0), proferido com a seguinte Ementa:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência consolidada em ambas as Turmas especializadas em direito público deste Tribunal é firme no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/11/10; REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14/2/12; AgRg no REsp 1.318.196/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2012; AgRg no REsp 1.214.684/PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 1.8.2012; AgRg no REsp 1159562/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; AgRg no REsp 1165316/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/11/2011; AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/05/2011; REsp 1025833/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp 1.282.211/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 19.6.2012.

2. Mais recentemente, a posição foi reafirmada em novos fundamentos por esta Corte ao estabelecer que, considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), **tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.** Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições. Precedente: REsp. n. 1.605.245-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25 de junho de 2019.

3. Recurso especial não provido.

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

Destaco, ainda, a referência ao julgamento dos EREsp. nº 1.517.492/PR, assim exposto no r. voto ora mencionado:

Mais recentemente, a posição foi reafirmada em novos fundamentos por esta Corte ao estabelecer que, considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), **tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições.** (sem grifos no texto original)

O v. Acórdão acima citado considerou para o PIS e a COFINS a mesma fundamentação do r. voto condutor da Eminentíssima Ministra Regina Helena Costa, proferido em julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 1.517.492/PR (DJe 01/02/2018), que reconheceu a impossibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo vedado à União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal outorgado pelo Estado-membro, no exercício de sua competência tributária.

Importante ponderar sobre o acerto na conclusão acima, uma vez que, na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, deve ser considerado se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, enquanto critério que define a hipótese de incidência das contribuições para o PIS e a COFINS. É corolário das próprias normas contábeis que *“na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais”*, conforme art. 1º, § 2º da Resolução n.º 750/1993, que tratava de forma compilada os princípios contábeis, os quais, a partir de 2017, estão sendo tratados em CPCs específicos.

Observo que dessa forma já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme v. Acórdão n.º 9303-004.674, cuja Ementa abaixo colaciono:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo do PIS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos

econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pelo PIS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de "receita" para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo da COFINS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pela COFINS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Como bem destacado pela Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama no r. voto vencedor sobre a decisão em referência, *"em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita."*

Neste mesmo sentido, está em discussão perante o Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário nº 835.818, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, julgado em sede de repercussão geral, conforme Tema 843 com o seguinte teor:

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

No Recurso Extraordinário em questão foi fixada a tese:

COFINS – PIS – BASE DE CÁLCULO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ARTIGOS 150, § 6º, E 195, INCISO I, ALÍNEA “B”, DA CARTA DA REPÚBLICA – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade da inclusão de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas bases de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS.

No caso sob repercussão geral perante o STF, a União interpôs Recurso Extraordinário contra acórdão proferido pela Segunda Turma do Tribunal Regional da 4ª Região, ao negar provimento à Remessa Oficial e à Apelação nº 5014019-74.2010.404.7000/PR, decidindo que os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados e o Distrito Federal, não configuram receita ou faturamento das empresas beneficiadas, a atrair a incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins, uma vez tratar-se de renúncia fiscal da unidade federativa concedente, não se confundindo com o fato gerador das contribuições para o PIS e da COFINS.

Por fim, com relação à matéria em análise, cumpre salientar que a Recorrente obteve decisão favorável proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do julgamento ao Processo Administrativo Fiscal nº 11686.000350/2008-96, no qual foi proferido o v. **Acórdão nº 9303-009.485**, em sessão realizada em data de 18 de setembro de 2019, ou seja, após as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 160/2017, conforme abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2004 a 30/09/2004

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se de um incentivo fiscal.

Igualmente a título de fundamentação, reproduzo abaixo o r. voto proferido pela Ilustre Conselheira Vanessa Marini Ceconello, em julgamento ao Recurso Especial da fazenda Nacional, o que faço nos termos do artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999³:

2.2 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Gravita a controvérsia, no mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, em torno da possibilidade de exclusão do crédito presumido de ICMS, concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, da base de cálculo do PIS.

Por tratar-se de matéria idêntica, adota-se como razões de decidir os mesmos fundamentos do Acórdão n.º 9303-008.250, de relatoria desta Conselheira, proferido na sessão de julgamento de 19/03/2019, *in verbis*:

[...]

No que tange aos fatos geradores abrangidos pela sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ponto crucial é analisar se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, pois esse o critério que definirá a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, nos termos do que dispôs o legislador nos artigos 1º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, mais importante que a classificação contábil do incentivo em tela, é a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação.

Deixou claro o legislador que a essência assume maior relevância que a forma, indicando que a tributação não dependerá de o valor estar registrado como receita, mas sim que o mesmo seja efetivamente uma receita.

Visando à melhor compreensão da natureza dos valores objeto do litígio, importa tecer algumas considerações sobre as características singulares dos benefícios fiscais concedidos pelos Governos Estaduais na forma de subvenções de ICMS.

A empresa teve incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, por meio do art. 32, incisos XXXV e XL do Regulamento do ICMS/RS, aprovado pelo Decreto do Governo do Estado n.º 37.699/1997, segundo o qual fica concedido crédito presumido de ICMS em valor equivalente à aplicação de determinado percentual sobre o montante da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de certos produtos alimentícios (inciso XXXV) *ou, no caso de estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em valor igual ao que resultar da aplicação dos percentuais sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias (inciso XL)*. O art. 32, incisos XXXV e XL, tratam da concessão do benefício fiscal, enquanto as condições para a obtenção e fruição do mesmo estão estabelecidas no mesmo artigo:

Art. 32. Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:

(...)

³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

XXXV — a partir de 1º de agosto de 2003, aos estabelecimentos fabricantes, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de linguiças, mortadelas, salsichas e salsichões;

(...)

XL — aos estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em montante igual ao que resultar da aplicação dos percentuais a seguir indicados sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias, quando a alíquota aplicável for 12%.

Assim, o incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, na forma de crédito presumido de ICMS, não pode ser considerado como faturamento, pois não se constitui em uma receita da empresa. Consectário lógico é que não pode integrar a base de cálculo da COFINS não-cumulativa.

A afirmação encontra lastro no entendimento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, no sentido de que o conceito constitucional de *receita bruta* implica em um *"ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições"*.

Embora não se trate aqui dos casos comumente analisados de subvenções para investimentos, também é pertinente a menção ao julgado do STF que delimita o conceito de receita bruta - equivalente a faturamento - a fim de demonstrar que o crédito presumido de ICMS em questão não pode ser tributado pela COFINS não-cumulativa. Ao trazer o conceito constitucional de receita bruta, definiu a Suprema Corte como cerne, além de se verificar a existência de condicionantes ou contraprestação para o ingresso patrimonial da pessoa que o recebe, aspecto importante para as subvenções de investimentos, determinar-se se há efetivo ingresso ou não daquele valor no patrimônio da empresa. Importa a transcrição da ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA.

EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a

COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. 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. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013) (grifou-se)

No caso em análise, portanto, os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado do Rio Grande do Sul não constituem receita bruta em virtude de não se constituírem em elemento novo e positivo, mas apenas uma redução do valor de ICMS a pagar decorrente do princípio da não-cumulatividade desse imposto estadual. Assim, inequivocamente afastada hipótese de incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa.

Como reforço da argumentação aqui expendida, transcrevem-se trechos da fundamentação do Acórdão nº. 3202-000.831, proferido em processo administrativo da mesma Contribuinte, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, *in verbis*:

[...]

O incentivo fiscal em discussão, concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, é um instrumento de política fiscal que consiste no creditamento de ICMS (“crédito presumido”) em valor correspondente a aplicação de um percentual sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de determinadas mercadorias (linguiças, mortadelas, salsichas e salsichões – inciso XXXV) ou, no caso de estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em montante igual ao que resultar da aplicação dos percentuais sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias (inciso XL).

Trata-se, portanto, de um mecanismo de redução do montante do ICMS devido (ou, talvez, um “desconto disfarçado” do imposto a pagar). Assim, no meu entender, o incentivo concedido, através da concessão de um “crédito presumido”, tem a natureza jurídica de uma redução do critério quantitativo (composto pela combinação da base de cálculo e alíquota) da regra-matriz de incidência do imposto estadual.

Com isso, o contribuinte instalado nesse Estado da Federação, ao fim e ao cabo, deixa de pagar uma parcela do imposto que seria devido (paga o tributo depois se credita de uma parcela paga). Se com isso fica caracterizada a chamada “Guerra Fiscal” entre os entes federativos é outra questão, que deve ser debatida em foros próprios. Em decorrência do incentivo, efetivamente, há uma redução da carga tributária final do bem revendido, a qual não é repassada ao custo dos produtos vendidos e, por decorrência, ao consumidor final.

[...]

Temos claro, portanto, que a norma de incidência tributária para as citadas Contribuições tem como critério material “auferir receita ou faturamento” e critério quantitativo “o montante da receita ou do faturamento auferidos, combinado com a alíquota prevista na lei” (artigo 195, I, “b”, CF/88 c/c artigos 1º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003).

[...]

Retornando ao caso concreto em litígio, após esta breve análise sobre os conceitos de “receita” e “faturamento”, é de se concluir, com base nas diversas proposições acima elencadas, que “receitas” decorrem do ingresso definitivo de recursos financeiros no patrimônio da empresa (Ataliba, Paulo de Barros e Minatel), reveladores de riqueza nova (Leandro Paulsen) e, desde que, oriundas do exercício de suas atividades empresariais, em acepção ampla (Tércio e Minatel). O “faturamento”, por sua vez, é uma espécie do gênero “receitas” e decorre do ingresso definitivo de recursos oriundos exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços. Não os entendo como sinônimos.

Destarte, não consigo vislumbrar como uma redução do montante do ICMS devido, operacionalizada através de um mecanismo de “crédito presumido” (crédito escritural que reduzirá o montante do imposto estadual), pode ser caracterizada como uma “receita auferida” ou “faturamento auferido”.

No caso em tela, não houve ingresso de recurso revelador de riqueza nova oriundo do exercício de sua atividade empresarial e, conseqüentemente, não houve o auferimento de “receita”, e muito menos de “faturamento”. Houve mera redução no montante do ICMS a pagar (uma recuperação de custos tributários), sob a forma de crédito presumido, não podendo ser tratado como se fosse um ingresso de recurso, oriundo da atividade empresarial do contribuinte, inexistindo, por isso mesmo, manifestação de riqueza passível de ser tributada.

Deste modo, os valores decorrentes do “crédito presumido do ICMS” estão fora do campo de incidência do PIS e da Cofins, não devendo compor, assim, as suas bases de cálculo. É desta forma que interpreto o texto normativo e construo a norma de incidência tributária. Não pode o Fisco fazer incidir as contribuições (PIS ou Cofins), por analogia, para fatos não previstos na hipótese de incidência. A atividade de lançamento de tributos, como dito, deve respeitar o princípio da legalidade (art. 150, I, CF).

Veja que não há subsunção do fato concreto (redução do ICMS a pagar por meio da concessão de “crédito presumido”) com a hipótese normativa (“auferir receita ou faturamento”), portanto, não se instaurará o conseqüente da norma (relação jurídico-tributária/ obrigação tributária).

[...]

Confirmando a não inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativo, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido de que o crédito presumido deve ser sempre entendido como redutor de custos e não como efetivo ingressos de receitas. Ilustram precedentes da Primeira e da Segunda Turmas da Primeira Seção daquela Corte:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. PRECEDENTES. 1. As Turmas da Primeira Seção desta Corte firmaram entendimento no sentido de que os valores provenientes do crédito 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, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp 1.363.902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 19/08/2014 e AgRg na AREsp 509.246/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 10/10/2014. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014) (grifou-se)

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 inexigibilidade 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, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 03/05/2011) (grifou-se)

Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se de um incentivo fiscal.

Portanto, reconhece-se que os valores decorrentes do crédito presumido de ICMS concedido pelo Governo do Estado do Rio Grande do Sul ao Sujeito Passivo não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.

[...]

Por essas razões, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Portanto, da mesma forma como fundamentado no precedente julgado em processo da mesma Contribuinte, este Tribunal Administrativo igualmente reconheceu que o incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, na forma de crédito presumido de ICMS, não pode ser considerado como faturamento, pois não se constitui em uma receita da empresa e, com isso, não pode integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa.

Por tais razões, deve ser dado provimento ao recurso voluntário para afastar a tributação sobre os incentivos fiscais de ICMS.

4.5. Da Correção Monetária.

Requer a Recorrente a aplicação da correção monetária pela Taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento até a efetiva restituição.

Com relação à correção monetária em análise, impera observar pela incidência da Súmula CARF nº 125, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 125: No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Portanto, afastado o pedido da Recorrente com relação à incidência da correção monetária.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de:

- a) Reconhecer o direito de apurar créditos de PIS/PASEP sobre as despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas, embalagens e produtos acabados entre seus estabelecimentos, devidamente comprovados mediante documentação fiscal, cabendo à Unidade de Origem apurar os créditos e homologar o respectivo PER/Dcomp objeto deste litígio até o limite constatado;
- b) Afastar a exigência das contribuições para o PIS sobre o crédito presumido de ICMS, cabendo à Unidade de Origem efetuar os ajustes necessários e homologar o respectivo PER/Dcomp objeto deste litígio até o limite constatado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator Designado.

Na sessão de julgamento, o Colegiado, por voto de qualidade, divergiu do voto da ilustre Conselheira Relatora na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente quanto a reverter a glosa dos créditos calculados sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. Então fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

Segundo o despacho decisório, por falta de previsão legal, foram glosadas as despesas com fretes nas operações de transferência de produtos acabados. A Conselheira Relatora, por outro lado, reconheceu o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte produtos acabados para remessa entre estabelecimentos. A ilustre Relatora aduz que a jurisprudência reconhece a possibilidade de creditamento, citando para fundamentar o seu voto as considerações constantes de acórdão citado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual afirma, em suma, que “é de se entender que a citada despesas de frete se trata de frete **para** a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda. A venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “**operação**” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais os fretes ora em discussão, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.”

O Colegiado, no entanto, por voto de qualidade, divergiu desse entendimento, com as razões que passo a expor.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto n.º 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei n.º 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei n.º 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei n.º 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Desta feita, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadra 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 do frete, 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.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

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

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

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

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

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

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e 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.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição** ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator Designado