



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.720616/2015-50
ACÓRDÃO	3102-002.710 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BUNGE ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

PROCESSOS COM LANÇAMENTOS EM PERÍODOS ANTERIORES. REDUÇÃO DO SALDO DE CRÉDITOS. PREJUDICIALIDADE. INOCORRÊNCIA. SOBRESTAMENTO. DESCABIMENTO.

As infrações de glosas de créditos e de não inclusão de rubricas de receita na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS são autônomas em relação às infrações que originaram os autos de infração que reduziram os saldos de créditos em períodos anteriores. Portanto, não há qualquer relação de prejudicialidade entre aqueles processos anteriores e o presente processo.

Dessa forma, descabe, diante do regimento do CARF e da ausência de prejudicialidade, o sobrestamento do presente feito.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR.

Os tributos submetidos ao lançamento por homologação, aquele no qual o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início, regra geral, na data de ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). Somente no caso de infração dolosa ou da inexistência de pagamento é que o termo inicial, em vez de contado da ocorrência do fato gerador o prazo, é contado do exercício ou ano seguinte, conforme os arts. 173, I, e 150, § 4º, *in fine*, do CTN.

DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO. NÃO EQUIVALÊNCIA A PAGAMENTO ANTECIPADO.

Para que seja aplicável a jurisprudência vinculante do STJ que remete ao art. 150, § 4º do CTN para a contagem do prazo decadencial (cinco anos do fato gerador), exige-se pagamento (*stricto sensu*) antecipado, ainda que

por estimativa (Súmula CARF nº 135), a ele não equivalendo a compensação, forma distinta de extinção do crédito tributário.

REGIME DE SUSPENSÃO DO PIS/COFINS DO ARTIGO 40 DA LEI Nº 10.865/2004, REGULAMENTADO PELA IN 595. RECEITAS DE VENDA.

Nos termos da Lei nº 10.865/2004 e Instrução Normativa nº 595/2005, o regime de suspensão do PIS/COFINS é aplicável: nas operações de compra e venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem às pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

A condição para fruição do regime de suspensão é que a adquirente de bens ou serviços esteja habilitada no regime de suspensão da IN 595, portanto, tenha emitido em seu nome e CNPJ um Ato Declaratório Executivo ("ADE") outorgando a habilitação, o que só ocorrerá na hipótese da Receita Federal verificar que a pessoa jurídica preenche os requisitos da Lei para gozo do benefício fiscal. Além disso, para os fins do disposto no artigo 40, da Lei nº 10.865/2004, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor (inciso II) e ao transportador (§ 6ºA), de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

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

De acordo com as alterações promovidas na Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007 e 11.941/2009 (adotando a chamada "Nova Contabilidade", convergente com os padrões internacionais, a partir de 1º de janeiro de 2008), as subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas no resultado, sempre serão consideradas como para investimento (art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017). A contabilização e manutenção do valor da subvenção em reserva de lucros, implica em considera-la como subvenção para investimento e, como tal, não compoem a base de cálculo do PIS e da COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Gera direito ao desconto de créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para o transporte produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR.

Os tributos submetidos ao lançamento por homologação, aquele no qual o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início, regra geral, na data de ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). Somente no caso de infração dolosa ou da inexistência de pagamento é que o termo inicial, em vez de contado da ocorrência do fato gerador o prazo, é contado do exercício ou ano seguinte, conforme os arts. 173, I, e 150, § 4º, *in fine*, do CTN.

DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO. NÃO EQUIVALÊNCIA A PAGAMENTO ANTECIPADO.

Para que seja aplicável a jurisprudência vinculante do STJ que remete ao art. 150, § 4º do CTN para a contagem do prazo decadencial (cinco anos do fato gerador), exige-se pagamento (*stricto sensu*) antecipado, ainda que por estimativa (Súmula CARF nº 135), a ele não equivalendo a compensação, forma distinta de extinção do crédito tributário.

REGIME DE SUSPENSÃO DO PIS/COFINS DO ARTIGO 40 DA LEI Nº 10.865/2004, REGULAMENTADO PELA IN 595. RECEITAS DE VENDA.

Nos termos da Lei nº 10.865/2004 e Instrução Normativa nº 595/2005, o regime de suspensão do PIS/COFINS é aplicável: nas operações de compra e venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem às pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

A condição para fruição do regime de suspensão é que a adquirente de bens ou serviços esteja habilitada no regime de suspensão da IN 595, portanto, tenha emitido em seu nome e CNPJ um Ato Declaratório

Executivo ("ADE") outorgando a habilitação, o que só ocorrerá na hipótese da Receita Federal verificar que a pessoa jurídica preenche os requisitos da Lei para gozo do benefício fiscal. Além disso, para os fins do disposto no artigo 40, da Lei nº 10.865/2004, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor (inciso II) e ao transportador (§ 6ºA), de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

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

De acordo com as alterações promovidas na Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007 e 11.941/2009 (adotando a chamada "Nova Contabilidade", convergente com os padrões internacionais, a partir de 1º de janeiro de 2008), as subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas no resultado, sempre serão consideradas como para investimento (art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017). A contabilização e manutenção do valor da subvenção em reserva de lucros, implica em considera-la como subvenção para investimento e, como tal, não compoem a base de cálculo do PIS e da COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Gera direito ao desconto de créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para o transporte produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em votar da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações sobre glosas por falta de comprovação dos créditos básicos e presumido, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para: a) excluir as subvenções para investimento concedidas pelos estados da base de cálculo para o PIS e COFINS; b) acolher a conclusão da fiscalização na diligência a fim de reduzir os lançamentos de PIS e COFINS nos montantes de R\$ 15.860,99 e R\$ 73.056,66, respectivamente, em decorrência de correções de erros de cálculo; e c) reverter as glosas sobre fretes no transporte de produtos em elaboração; ii) por maioria, para manter as glosas de créditos sobre fretes de devolução. Vencido o conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues que dava provimento ao recurso neste ponto. iii) pelo voto de qualidade, para: a) afastar a ocorrência de decadência do período objeto do processo; e b) manter a glosa de fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Daniel Moreno Castillo.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Daniel Moreno Castillo (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Karoline Marchiori de Assis, substituída pelo conselheiro Daniel Moreno Castillo.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, com os devidos acréscimos:

O presente processo foi formalizado em virtude da lavratura dos autos de infração de PIS e de Cofins, fls. 225/229 e 220/224, respectivamente, referentes ao período de apuração 01/2010. Exige-se, para o PIS, principal de R\$ 1.381.282,26, que acrescido de multa de ofício e juros de mora perfaz R\$ 3.085.922,70 e, no caso da Cofins, contribuição de R\$ 6.362.269,75, totalizando, com multa de ofício e juros moratórios, R\$ 14.213.946,85.

Segundo o “Relatório Fiscal” de folhas 241 a 280, parte integrante dos autos lavrados, a interessada, intimada, apresentou planilha digital contendo a memória de cálculo do Dacon, ou seja, a composição dos valores levados a cada uma das linhas do Dacon (fichas 06A, 06B, 07A, 16A, 16B e 17A), com a segregação por CFOP dos documentos fiscais relacionados e/ou por fundamento legal para a tomada do crédito ou a exclusão da base de cálculo.

Constatou a fiscalização, a partir da análise dos documentos apresentados, a insuficiência de recolhimentos em decorrência:

1) da majoração da base de cálculo das contribuições, em decorrência da inclusão de receitas, pela fiscalização, as quais o sujeito passivo originariamente deixou de oferecer à tributação das contribuições (itens 19 a 82 do Relatório Fiscal);

2) da redução a zero dos saldos das contribuições não-cumulativas, ao final do período de apuração 12/2009, conforme Relatório Fiscal que integra o processo nº 13971.723730/2014-51 (itens 85 a 88);

3) das glosas fiscais aplicadas aos créditos apurados pelo sujeito passivo para o período sob análise (itens 89 a 120).

Destaca o relatório que, no contexto da presente análise, o sujeito passivo apresenta as seguintes características, em relação às contribuições para o PIS/Pasep e à Cofins, *in verbis*:

a) não auferir receitas do regime cumulativo (todas as suas receitas submetem-se ao regime da não-cumulatividade, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003);

b) tem operações de vendas de mercadorias no mercado interno (tributadas e não tributadas) e externo, de produção própria e revendas, apurando portanto créditos vinculados a "Valor Tributado no Mercado Interno", "Valor Não Tributado no Mercado Interno" e "Valor na Exportação", dessas contribuições sociais;

c) quanto ao "Método de Determinação dos Créditos", objeto de informação na Ficha 01, Dados Iniciais do Dacon, o sujeito passivo informa Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida (usualmente: "rateio dos créditos").

Na sequência, o relatório passa à análise de cada uma das infrações constatadas.

DA MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

Das vendas com suspensão

A matéria objeto deste tópico refere-se a vendas com suspensão da incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A fiscalização adicionou às bases de cálculo as receitas provenientes da venda de mercadorias com os códigos NCM 15079019, 23023010, 23024000 e 23040090 uma vez que a base legal citada para exclusão, o inciso III do artigo 9º da Lei nº 10.925/04, exige que as vendas sejam efetuadas por pessoa jurídica que exerça a atividade agropecuária, atividade que a empresa expressamente negou exercer.

Das subvenções

Trata-se aqui da redução ou a concessão de crédito presumido do ICMS devido aos Estados da Bahia, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Piauí e Pernambuco, por força de Programas de Desenvolvimento firmados entre as unidades federadas e o sujeito passivo.

Afirma a fiscalização que no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, em regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições. Somente a partir da Lei nº 11.941, de 27 de maio de

2009, que, dentre outras providências, instituiu o Regime Transitório de Tributação - RTT de apuração do lucro real, as subvenções para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem como tal, passaram a não integrar a base de cálculo das contribuições.

Afirma ainda que a legislação tributária exige que as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, precisam apresentar características bem marcantes. A primeira, é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos.

Na sequência, analisou as legislações que implementaram cada convênio nos entes federados, concluindo que, em nenhum dos casos, há vinculação entre o valor do incentivo obtido e sua aplicação integral em investimentos de implantação ou ampliação. O convenio firmado com Pernambuco, a título de exemplo, possui clara característica de subvenção para custeio, quando prevê que a sua destinação poderá ser até mesmo para o capital de giro.

DA REDUÇÃO A ZERO DOS SALDOS ANTERIORES DE CRÉDITOS

Os saldos anteriores dos créditos das contribuições não-cumulativas, informados pelo sujeito passivo no Dacon de 01/2010, foram reduzidos a zero, de ofício, como decorrência das análises efetuadas para o 4º trimestre/2009, empreendidas dentro deste mesmo procedimento fiscal (MPF nº 09.2.04.00-2010-00479-4) e que estão descritas no relatório fiscal que foi juntado aos autos do processo 13971.723730/2014-51, em cuja página 32, item 18, está informado que "...registre-se que não restaram saldos da contribuição do PIS/Pasep não cumulativo a serem utilizados nas apurações a partir de 01/2010, na visão do fisco."

DAS GLOSAS NOS CRÉDITOS APURADOS NO PERÍODO

Crédito básico

Foram efetuadas totalizações mensais, por CFOP de todas as operações contidas nos arquivos digitais apresentados pelo sujeito passivo. Em seguida, com base na estrutura da memória de cálculo, foi efetuado o recálculo dos créditos de cada linha do Dacon, a partir dos arquivos digitais. As diferenças apuradas, consolidadas nas planilhas às folhas 19 e 20 do Relatório, foram glosadas por falta de comprovação.

Crédito presumido

Foram apuradas divergências entre os créditos e ajustes negativos informados no Dacon (linha 26) e aqueles decorrentes dos arquivos digitais (nos mesmos moldes das divergências apuradas para os créditos básicos). A tabela à folha 20 resume as divergências apuradas em relação ao crédito presumido.

Estorno de crédito presumido

O sujeito passivo calcula créditos presumidos com fundamento no art. 8º da Lei 10.925/2004, o qual pressupõe a utilização dos insumos (cuja aquisição gera os créditos presumidos) na industrialização de determinados produtos. Uma vez que efetua a redestinação de parte dos insumos, que acabam revendidos, o próprio sujeito passivo apresenta relatórios em que demonstra os montantes de crédito presumido objeto de estorno, em virtude dessa redestinação a revenda, por desenquadramento do fundamento legal exigido.

A fiscalização apurou divergências entre os valores de estorno de crédito presumido demonstrados pelo próprio sujeito passivo e aqueles levados ao Dacon (estorno efetivado).

Em atendimento a intimação da fiscalização, o sujeito passivo apresentou demonstrativos de cálculo de valores de crédito presumido a serem estornados, por produto e mês. Entretanto, ao totalizar as bases de cálculo do estorno e a comparar com os valores informados na memória de cálculo referentes a esse estorno, a fiscalização constatou que foram estornados valores a menor, como demonstrado na tabela à folha 21 do Relatório Fiscal.

Glosas relativas aos Fretes

Verificou-se o aproveitamento de créditos relativos a fretes correspondentes a devoluções de compras e vendas como também créditos calculados sobre despesas com fretes em transferências de bens, entre seus estabelecimentos.

Afirma a fiscalização que inexistem, em qualquer dessas situações, previsão legal para a tomada de créditos relativamente aos serviços de transporte.

No caso das devoluções, a identificação foi feita com base nos CFOP das notas fiscais vinculadas aos fretes, quando igual a 5.201 (devolução de compra para industrialização) ou 5.202 (devolução de compra para comercialização).

Com relação às transferências, a ocorrência foi verificada a partir da análise dos arquivos digitais, com a identificação dos fretes em que remetente e destinatário são estabelecimentos Bunge, aliado à informação dada pelo contribuinte que indica o tipo de operação à qual o frete se refere. Todos os registros alcançados por esta glosa têm no campo Info uma dos dois preenchimentos a seguir:

05-Transferência de insumo entre unidades, para produção (matéria-prima ou produto em elaboração)

06-Transferência de produto acabado entre unidades (para outra filial, para depósito ou armazém)

DO RECÁLCULO DA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

Em decorrência de todos os fatos expostos a fiscalização refez a apuração da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo e da Cofins não-cumulativa devidas no período de 01 a 06/2010, conforme demonstrado nas tabelas as folhas 27 a 38 do Relatório, a partir das quais se constatam insuficiências de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo e da Cofins não-cumulativa, nos seguintes valores:

Configurada a falta de recolhimento das contribuições, nos valores originais acima demonstrados, foram lavrados os Autos de Infração objeto do presente processo.

DA IMPUGNAÇÃO

A interessada foi cientificada da autuação fiscal em 09/04/2015 (fl. 326). Inconformada, apresentou em 08/05/2015 a impugnação de folhas 330 a 378, na qual alega, preliminarmente, a decadência dos lançamentos cujos fatos geradores sejam anteriores a 09/04/2010, uma vez que o PIS e a Cofins seguem a sistemática do lançamento por homologação prevista no artigo 150, § 4º do CTN.

Afirma que, conforme comprovado pela cópia anexa do DACON e da DCTF, houve sim extinção do crédito tributário mediante compensação/desconto decorrente da não-cumulatividade, nos termos do art 156, II do CTN, determinante para aplicação do disposto no art. 150, § 4º do mesmo diploma legal.

Alega que o precedente do STJ citado no Relatório Fiscal para justificar a não aplicação da decadência prevista no art. 150, § 4o do CTN, limitando seus efeitos apenas aos casos de pagamento, diga-se em dinheiro através de DARF, de tributo lançado por homologação, deve ser corretamente interpretado.

Na verdade não é o que se extrai do referido precedente, uma vez que este não trata deste detalhe, qual seja, de pagamento em dinheiro através de DARF para acolher a aplicação da decadência. Pelo contrário, o sentido atribuído a palavra pagamento contido naquele precedente é o amplo, ou melhor, o da extinção do crédito tributário, ainda que parcial, lançado por homologação e sujeito ao pagamento (no sentido amplo) por antecipação.

Alega ainda que os saldos de créditos dos trimestres anteriores estão sendo discutidos em outros processos e somente poderão ser cobrados ou exigidos quando do trânsito em julgado da discussão administrativa, devendo portanto, ser anulada tal cobrança exarada.

Ainda que assim não fosse, caberia a suspensão do presente feito face o caráter reflexivo com os outros processos.

No mérito alega, em resumo, que:

Vendas com suspensão

Afirma que, de fato, houve informação equivocada por parte da impugnante durante a fiscalização em relação às vendas com suspensão de FARELO DE SOJA (capítulo 23) e de ÓLEO EM BRUTO PARA INDÚSTRIAS (capítulo 15).

Após concluídas as análises decorrentes do Relatório Fiscal, tomando como base anexo disponibilizado pelo fisco junto ao relatório, verificou-se que as notas emitidas com suspensão de PIS/Cofins na verdade referiam-se a condição de tributação dos clientes destinatários das mercadorias, conforme detalhado abaixo por cliente:

AGROVENETO S/A - INDUSTRIA DE ALIMENTOS CNPJ 01.153.928/0001-79 Venda realizada com suspensão conforme art. 40, Lei 10.865/2004 (PREPONDERANTEMENTE EXPORTADOR).

ADAMA BRASIL LTDA CNPJ 02.290.510/0001-76 Venda com suspensão conforme Inciso II do artigo 1o, da Lei 10.925/2004, considerando que esta empresa compra óleo (MP) para produção de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI.

TRAMONTO AGROINDÚSTRIA S/A CNPJ 07.777.771/0001-39 Venda realizada com suspensão conforme art. 40, Lei 10.865/2004 (PREPONDERANTEMENTE EXPORTADOR)

Sendo assim, requer que os valores reinseridos pelo Sr. AFRFB no quadro às pág. 7 de 40 do Relatório Fiscal, sejam excluídos da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS ora exigidas.

Subvenção para investimento

Alega que os valores lançados na Conta de Reserva de Investimento transitaram em contas do receitas (faturamento) e compuseram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

O incentivo, que consiste em reduzir o ICMS a Pagar, cujo valor é registrado na Conta de Reserva de Capital, não representa faturamento, mas uma renúncia fiscal por parte do

Estado. Se a empresa adotasse outro procedimento contábil, os valores lançados em Reserva de Capital seriam lançados como redutores da Conta de despesa de ICMS e não na conta de Vendas (faturamento).

Portanto, ainda que a empresa não concorde com a tributação separada da subvenção para investimento, como pretendido pelos Srs AFRFB, cabem os esclarecimentos retro para demonstrar que ainda que de modo diverso e indireto estes valores foram tributados pelo PIS e COFINS da receita/faturamento propriamente dito.

Crédito básico - divergência de arquivos eletrônicos

Alega que não procedem os argumentos apresentados pelos Srs AFRFB, pois toda a documentação solicitada foi apresentada, e que apenas houve problema na validação porque a partir da solicitação fiscal o prazo concedido era inviável, mas que foram recebidos e aceitos pelos mesmos.

Ademais, os arquivos apresentados estão compatíveis com as informações da DACON, e que possivelmente pelo exíguo tempo disponível à fiscalização os Srs. AFRFB podem ter deixado de considerar todos os arquivos da empresa, totalizando de forma incorreta, como os próprios reconhecem que não conseguiram importar todos os arquivos da IN/86 para o sistema de análise.

Ratifica as informações prestadas anteriormente, e reapresenta os arquivos da IN86, bem assim o recibo entrega dos mesmas ao Sr. AFRFB no início da fiscalização.

Glosa relativa ao Estorno Crédito Presumido

A interessada aponta erros na composição da glosa pela fiscalização, como se transcreve a seguir:

1 - no quadro 1, da pág. 21 de 40 do Relatório Fiscal, o Sr. AFRFB relaciona por produto os valores a serem estornados, conforme demonstrativos entregues pela Impugnante à fiscalização. Neste quadro, após a listagem, o Sr. AFRFB faz uma auto soma dos valores, segregando entre Soja e demais grãos. A partir de Abril até Junho, constam valores na linha de Biodiesel, que por erro do critério aplicado, soma tanto no grupo de Soja, quanto no grupo de demais grãos. Essa soma duplicada, acaba por aumentar em aproximadamente R\$ 21 milhões a base de cálculo do estorno.

2 - é notado na fiscalização, e comprovado pela Impugnante, que por erro interno da Impugnante, houve o agrupamento dos valores de estorno na Memória de cálculo, em um único grupo de demais grãos. Nessa linha, o Sr. AFRFB, no último quadro da pág. 21 de 40, considera a utilização desse valor pelos demais grãos e na seqüência utilizando a "sobra" para a base de cálculo da Soja. Ao fazer isso, majora a base de cálculo da Soja em 35% equivocadamente, sendo que o crédito presumido da Soja é de 50%. Este é o segundo erro.

Glosas de fretes

Entende a Impugnante que o frete das devoluções compõe o custo de aquisição e de produção, suportado pela mesma. Há que se ressaltar que não há disposição legal expressa vedando este crédito, tanto que o Sr. AFRFB apegar-se no RIR de forma paralela.

O transporte da mercadoria que havia sido destinado a venda/adquirido e retornou ao estabelecimento, é uma despesa suportada pelo vendedor/Impugnante da mercadoria e

também preencheria os requisitos para direito creditório previsto no inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/ 2002 e 10.833/2003.

Em relação ao frete de transferência do produto acabado, dos insumos ou dos produtos em elaboração, afirma que este já faz parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora, e de produção, por óbvio.

O Sr. AFRFB aplica interpretação completamente contraditória com os fundamentos das glosas dos itens anteriores, pois afirma que não há previsão legal para a tomada do crédito. Contraditória porque tanto nos itens anteriores como neste há previsão ao direito de crédito; o que não há é a vedação aplicada, que é resultado de interpretação não condizente com texto legal e ao aspecto finalístico da lei.

Pelas razões expostas, solicita o cancelamento da autuação fiscal.

Ato contínuo, a DRJ-RIO DE JANEIRO(RJ) julgou a impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

É de cinco anos o prazo decadencial para constituição das contribuições sociais, consoante Súmula Vinculante nº 8, que declarou inconstitucional o art. 45 da Lei 8.212/91.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS

Cabe ao contribuinte no momento da impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

PIS. COFINS. SUSPENSÃO. VENDA A PJ PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA

Nas notas fiscais relativas a venda a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, deverá constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS".

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. INCIDÊNCIA.

A contribuição para a Cofins incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência, que não é o caso dos gastos com transporte do produto, acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da mesma pessoa jurídica e das despesas de frete na devolução de mercadorias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. COFINS. SUSPENSÃO. VENDA A PJ PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA

Nas notas fiscais relativas a venda a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, deverá constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS".

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. INCIDÊNCIA.

A contribuição para a Cofins incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência, que não é o caso dos gastos com transporte do produto, acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da mesma pessoa jurídica e das despesas de frete na devolução de mercadorias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua Impugnação.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 25 de novembro de 2018, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a Autoridade Preparadora demonstrasse, analiticamente, a eventual relação existente entre os autos n.13971.723730/201451 e aqueles autuados sob os ns. 13971.908784/201141 e 13971.908783/201105, bem como a relação do primeiro processo administrativo aqui citado com o caso em julgamento. Ademais, que fosse informada a situação dos referidos processos quanto ao julgamento de recursos interpostos.

O Contribuinte, devidamente cientificado, deixou de se manifestar sobre os resultados da diligência fiscal.

Novamente, o colegiado, em sessão realizada no dia 25 de abril de 2023, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a Autoridade Preparadora realizasse as seguintes apurações:

1. que a Autoridade Fiscal informe os efeitos dos julgamentos definitivos na esfera administrativa dos processos nº13971.723730/201451 e aqueles autuados sob os ns. 13971.908784/201141 e 13971.908783/201105 para os saldos credores transportados para os períodos seguintes, sobretudo no período autuado, e sobre o montante lançado das contribuições no presente processo;
2. que a Autoridade Fiscal analise a contabilidade de Recorrente a fim de informar se o procedimento contábil adotado pela empresa, conforme explicado em seu recurso, de fato propiciou o oferecimento dos incentivos fiscais de ICMS na tributação das Contribuições ao PIS e a COFINS;
3. que a Fiscalização analise as planilhas e documentos juntados pela Recorrente e se pronuncie se de fato ocorreram os erros alegados pelo Contribuinte no itens “(c.1) Glosa *por* Falta de Comprovação dos Créditos (Crédito Básico), “C.2) Glosa *por* Falta de Comprovação dos Créditos (Crédito Presumido)” e “c.3) Glosa relativa ao Estorno Crédito Presumido” do recurso voluntário);
4. que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima; e
5. após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

O Contribuinte, devidamente cientificado e se manifestou sobre os resultados da diligência fiscal (s-fls/2.102 a 2.113).

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para ser incluído em sessão de julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Pedro Sousa Bispo**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Como já consignado, a lide trata de autos de infração de diferenças de PIS e COFINS do período de 01/2010, decorrentes das glosas de créditos e receitas não incluídas na base de cálculo dessas contribuições em desacordo com os preceitos legais, conforme a seguir discriminado:

1) da majoração da base de cálculo das contribuições, em decorrência da inclusão de receitas, pela fiscalização, as quais o sujeito passivo originariamente deixou de oferecer à tributação das contribuições (vendas com suspensão e receitas de subvenção);

2) da redução a zero dos saldos das contribuições não-cumulativas, ao final do período de apuração 12/2009, conforme Relatório Fiscal que integra o processo nº 13971.723730/2014-51); e

3) das glosas fiscais aplicadas aos créditos apurados pelo sujeito passivo para o período sob análise (glosa de créditos básicos, glosa de créditos presumidos, estorno de crédito presumido e glosa de créditos de frete entre estabelecimentos).

A DRJ considerou integralmente improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

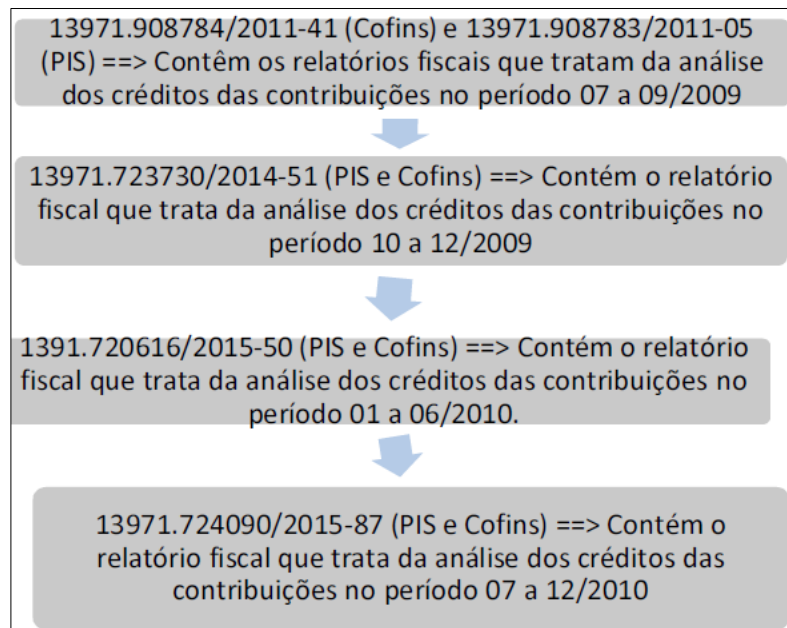
Feitas essas breves considerações para melhor entendimento das matérias em debate, passa-se à análise das pretensões da recorrente em suas preliminares e mérito.

Preliminar de sobrestamento/Desconsideração do saldo credor anterior aquele fiscalizado

Preliminarmente, o Contribuinte pede o sobrestamento do julgamento até o deslinde final do processo nº13971.723730/2014-51 e aqueles atuados sob os ns. 13971.908784/2011-41 e 13971.908783/2011-05, haja vista que neles estão sendo discutidos as glosas de créditos anteriores relativos a 12/2009, que levaram ao saldo de créditos desse período ter sido zerado, com reflexos para o cálculo das contribuições dos períodos seguintes.

Este Colegiado, resolveu converter o julgamento em diligência pois necessitava que a Autoridade Preparadora demonstrasse, analiticamente, a eventual relação existente entre os autos n.13971.723730/2014-51 e aqueles atuados sob os ns. 13971.908784/2011-41 e 13971.908783/2011-05, bem como a relação do primeiro processo administrativo aqui citado com o caso em julgamento. Ademais, que fosse informada a situação dos referidos processos quanto ao julgamento de recursos interpostos.

Atendendo a solicitação do Colegiado, o Auditor elaborou gráfico analítico da relação entre todos os processos envolvidos no procedimento, a seguir reproduzido:



Como se observa, os processos informados no gráfico analítico formam uma sequência de análises verificatórias dos créditos das contribuições citadas do 3º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2010.

Como já tinha havido o julgamento definitivo na esfera administrativo dos processos nº13971.723730/2014-51 e aqueles autuados sob os ns. 13971.908784/2011-41 e 13971.908783/2011-05, os seus efeitos deviam ser refletidos nos períodos autuados seguintes, com redução significativa da autuação ou mesmo o seu cancelamento integral, informação que não constava nos autos.

Assim, por meio de diligência, o colegiado solicitou que a autoridade fiscal informasse os efeitos desses julgamentos definitivos na esfera administrativa para os saldos credores transportados para os períodos seguintes e sobre o montante lançado das contribuições.

Além disso, também foram objeto da diligência aspectos da contabilização das subvenções do ICMS, comprovação de créditos básicos e créditos presumidos glosados e erros de cálculos dos estornos de créditos presumidos.

Atendendo a solicitação do Colegiado, o Auditor elaborou o relatório fiscal.

Na sua manifestação sobre os resultados da diligência a recorrente informa que os aludidos processos estão judicializados, por isso solicita que o julgamento do processo ora analisado, na instância administrativa, deve ser sobrestado até o julgamento final dos processos judicializados.

Entendo, que as infrações de glosas de créditos e de não inclusão de rubricas de receita na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS são autônomas em relação às infrações que originaram os autos de infração que reduziram os saldos de créditos em períodos anteriores. Portanto, conforme apurado em diligência fiscal, não há qualquer relação de prejudicialidade entre aqueles processos anteriores e o presente processo.

O auditor foi assertivo ao afirmar que não há efeitos no presente processo dos julgamentos definitivos, na esfera administrativa, dos processos nºs 13971.723730/2014-51, 13971.908784/2011-41 e 13971.908783/2011-05, conforme se pode conferir no trecho a seguir da informação fiscal da diligência:

a. 13971.723730/2014-51: o processo refere-se a auto-de-infração em virtude de insuficiências de recolhimento de PIS e Cofins dos meses 10, 11 e 12/2009. O Acórdão de Impugnação (nº 12-80.810 - 17ª Turma da DRJ/RJO - 26 de abril de 2016, copiados para os presentes autos, fls. 769/784) julgou procedente o lançamento efetuado. Já o Recurso Voluntário (fls. 785/835) foi considerado intempestivo (cfe. Intimação DRF/BLU/SACAT Nº 324/2016, fls. 9836/838), iniciando-se a cobrança administrativa. Não foi acolhida Petição da empresa no sentido de suspender a exigência enquanto não houvesse decisão administrativa definitiva dos processos 13971.908784/201141 e 13971.908783/201105, que poderiam impactá-lo e, então foi dada sequência à cobrança (Informação DRF/BLU/SACAT 10/2016). Concluindo, não houve, após o encerramento do julgamento administrativo, qualquer alteração no valor do lançamento, bem como também não houve alteração na inexistência de saldo remanescente das contribuições ao final de 12/2009, a serem transportados para períodos subsequentes. **Não há, portanto, qualquer impacto das decisões administrativas desse processo no presente lançamento (12/2010).**

b. 13971.908784/2011-41: após as decisões administrativas (que foram trazidas aos presentes autos, entre as fls. 1433/1992), foi emitido Relatório de Diligência fiscal (que ora anexamos ao presente despacho) contendo a execução dos acórdãos. Conclui pela alteração dos créditos reconhecidos, dentro do Perdcomp 30312.34168.161009.1.1.09-3040 (Cofins – 3º trimestre/2009). Entretanto, continuaram inexistindo saldos de créditos, ao final de 09/2009, a serem transferidos para a apuração de períodos subsequentes, uma vez que a totalidade dos créditos reconhecidos, aí incluídos os aumentos decorrentes dos acórdãos, foi objeto do ressarcimento citado. **Não há, portanto, qualquer impacto das decisões desse processo no presente lançamento (12/2010).**

c. 13971.908783/2011-05: após as decisões administrativas (que foram trazidas aos presentes autos, entre as fls. 873/1432), foi emitido Relatório de Diligência fiscal (que ora anexamos ao presente despacho) contendo a execução dos acórdãos. Conclui pela alteração dos créditos reconhecidos, dentro do Perdcomp 36192.32874.161009.1.1.08-9779 (PIS – 3º trimestre/2009). Entretanto, continuaram inexistindo saldos de créditos, ao final de 09/2009, a serem transferidos para a apuração de períodos subsequentes, uma vez que a totalidade dos créditos reconhecidos, aí incluídos os aumentos decorrentes dos acórdãos, foi objeto do ressarcimento citado. **Não há, portanto, qualquer impacto das decisões desse processo no presente lançamento (12/2010).**

(negritos nossos)

Contra essa conclusão da fiscalização a recorrente não fez qualquer contestação na sua manifestação do resultado da diligência.

Tem-se, assim, que os julgamentos em definitivo na esfera administrativas dos referidos processos não tiveram quaisquer efeitos sobre o montante lançado das contribuições no presente processo.

Ademais, observa-se que os referidos processos judiciais das autuações anteriores tratam de ações de execuções manejadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, nas quais é incabível a rediscussão do mérito da autuação.

Dessa forma, descabe, diante do regimento do CARF e da ausência de prejudicialidade, o sobrestamento do presente feito, devendo ser afastada essa preliminar.

Decadência

Em suma, pede a recorrente que seja reconhecida a decadência do crédito tributário das contribuições lançadas do período de 01/2010, haja vista que somente tomou ciência formal da autuação em 04/2015, ou seja, após o prazo de 5 (cinco) anos previsto no art.150, §4º, do CTN.

Aduz ainda que, conforme comprovado pela cópia anexa do DACON e da D CT F, houve extinção do crédito tributário mediante compensação/desconto decorrente da não-cumulatividade, nos termos do art. 156, II do CTN, fato determinante para aplicação do disposto no art. 150, § 4º do mesmo Diploma Legal.

Sem razão à recorrente.

Como se sabe, os tributos submetidos ao lançamento por homologação, aquele no qual o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início, regra geral, na data de ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). Somente no caso de infração dolosa ou da inexistência de pagamento é que o termo inicial, em vez de contado da ocorrência do fato gerador o prazo, é contado do exercício ou ano seguinte, conforme os arts. 173, I, e 150, § 4º, in fine, do CTN.

A recorrente alega que no período realizou compensação da contribuição, o que teria o mesmo efeito do pagamento quanto a extinção do crédito, com o fim de que seja aplicada a regra geral do art. 150, § 4º, do CTN, para efeito do prazo decadencial.

Resta ao colegiado então decidir se esta forma distinta de extinção do crédito tributário (art. 156, II) equivale a pagamento, para fins de contagem do prazo decadencial, para ser aplicada a regra geral do art. 150, § 4º, do CTN.

No entanto, entendo que a compensação não se equipara a “pagamento, visto que esta está sujeita a ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, já que a compensação demanda a comprovação da liquidez e certeza do crédito (art. 170, do CTN).

Assim, tendo em vista que a ciência do auto de infração se deu em 09/04/2015, e o período da contribuição em discussão diz respeito a 01/2010, sem ocorrência de qualquer antecipação pagamento, aplica-se ao caso a regra do inciso I, art.173, do CTN, para se constatar que a contribuição não foi atingida pela decadência, que somente ocorreria a partir de 01/2016.

Afasta-se, dessa forma, a preliminar de decadência.

Mérito

Da majoração da base de cálculo das contribuições por descon sideração das vendas com suspensão

Segundo consta nos autos a Recorrente utilizou-se da suspensão na venda de FARELO DE SOJA E OLEO EM BRUTO PARA INDUSTRIAS de ração (capítulo 23), fundada no parágrafo 2º, do artigo 40, da Lei nº 10.865/2004, qual seja, vendas para empresas enquadrados na condição de 'preponderantemente exportadoras:

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vigência)

A DRJ não acolheu a pretensão da recorrente neste ponto por entender que não constava nos autos qualquer indicação de que a exigência constante do parágrafo 2º do artigo 40 da Lei nº 10.865/2004 tivesse sido cumprida. A interessada limitou se a argüir a isenção sem, no entanto, carrear ao processo qualquer elemento de prova".

No recurso voluntário, a recorrente informa que trouxe aos autos neste momento processual as NF's de venda para as duas empresas citadas, comprovando a venda e o destaque no corpo da mesma que a venda foi realizada com 'suspensão'. Diz que, embora não fosse necessário citar o dispositivo legal correspondente, conforme o § 2º do art. 40 da Lei nº 10.865/04, a empresa citou nas informações complementares da NF como fundamento legal o art. 9º da Lei nº 10925/04, em flagrante equívoco, motivado por erro de parametrização nos sistema de emissão das NF's.

Como se observa, a questão colocada para o Colegiado é decidir se a Recorrente tem o direito de excluir da base de cálculo do PIS/COFINS as receitas de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem às pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, pela aplicação do regime de suspensão previsto no artigo 40, da Lei nº 10.865/2004.

Vejamos o que diz o artigo 40 da Lei nº 10.865/2004:

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e

materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido igual ou superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 11.529, de 2007)

§ 2º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º A suspensão das contribuições não impede a manutenção e a utilização dos créditos pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 4º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I- atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal; e

II- declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

§ 5º A pessoa jurídica que, após adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com o benefício da suspensão de que trata este artigo, der-lhes destinação diversa de exportação, fica obrigada a recolher as contribuições não pagas pelo fornecedor, acrescidas de juros e multa de mora, ou de ofício, conforme o caso, contados a partir da data da aquisição.

§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação incidentes sobre os produtos de que trata o caput deste artigo".

(negritos nossos)

A referida suspensão trata de um benefício fiscal destinado a desonerar a operação interna e de importação anterior à exportação para outros países de empresas preponderantemente exportadoras, conforme definido em lei, na hipótese de compra e venda e importação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Como se observa, o referido dispositivo impôs várias condições para o Contribuinte usufruir do benefício fiscal, bem como remeteu à Secretaria da Receita Federal o estabelecimento de outros termos e condições necessárias ao caso.

Nos termos estabelecidos no § 4º, I, do art.40, da referida lei, a Secretaria da Receita Federal exerceu o seu poder regulamentador por meio da IN SRF nº 595/2005,

estabelecendo que as empresas que pretendem usufruir do benefício, além das condições impostas na lei, devem realizar também habilitação ao regime, nos termos do art.2º e 6º da IN 595/2005, *in verbis*:

Art. 2º Somente a pessoa jurídica previamente habilitada ao regime pela Secretaria da Receita Federal (SRF) pode efetuar aquisições de MP, PI e ME com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do art.1º.

(...)

Art. 6º A habilitação será concedida por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE), emitido pelo Delegado da DRF ou da Derat, publicado no Diário Oficial da União.

Extrai-se do referido dispositivo que a habilitação é condição necessária e essencial para usufruto do benefício fiscal, ainda que a Empresa tenha atendido outras condições estabelecidas em lei ou na própria instrução normativa.

O procedimento de habilitação no regime de suspensão consiste no pedido instruído com a documentação exigida para fins de comprovação de que a Empresa atende aos requisitos da Lei para ser considerada "preponderantemente exportadora", a ser analisado pela DRF ou pela Derat.

Resultante do pedido de habilitação feito nos termos estabelecidos deve ser emitido um Ato Declaratório Executivo (ADE), emitido pelo Delegado da DRF ou da Derat, publicado no Diário Oficial da União", que será "emitido para o número do CNPJ do estabelecimento matriz e aplica-se a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica requerente". (artigo 6º, caput e parágrafo 1º, da IN 595).

Tratando-se de condição essencial, entendo que a falta do ADE de habilitação impede que a operação de venda se dê acobertada pela suspensão prevista no art.40, da Lei nº 10.865/2004.

Vale lembrar ainda que no caso de suspensão do crédito tributário a legislação deve ser interpretada de forma literal, nos termos do art 111 do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

No caso concreto, observa-se que a recorrente não trouxe ou informou o número nos autos do ADE de habilitação ao regime das destinatárias dos produtos, apenas trouxe cópias de notas fiscais que sequer citam o referido dispositivo legal, não sendo hábeis para provar a suspensão em comento.

Assim, mantém-se a decisão recorrida neste ponto.

Subvenção para investimento dos valores lançados como reserva de capital

A lide trata da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos créditos presumidos de ICMS concedido pelos estados, tratados pela empresa como não sujeitos à tributação dessas contribuições.

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

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

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

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

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

Como se sabe, existem duas modalidades de subvenções:

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

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

Para efeitos de tributação das subvenções pelo IRPJ e CSLL, o RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda-Decreto nº3.000/99) prescreve que a subvenção para custeio deve ser computada na apuração do lucro operacional, e a outra aplicada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não deve ser computada na apuração do lucro real, desde que apresente alguns requisitos, conforme a seguir indicado:

DECRETO Nº 3.000, de 26/03/1999

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

I as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

(Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

(...)

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e DecretoLei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou II feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

(...)

Por meio do Parecer Normativo nº 112/1978 a Receita Federal explicitou os requisitos principais para que um incentivo seja caracterizado como subvenção para investimento:

- recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público;
- possuírem destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;
- sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado;
- o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; ser registrada contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

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

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

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do DecretoLei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977,

não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

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

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, **poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:**

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

(negrito nosso)

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

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

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

II aumento do capital social.

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

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

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

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

III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 passou a ter a seguinte redação, dada pela LC nº 160/2017:

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

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

II aumento do capital social.

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

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

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

II restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a

base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

(negrito nosso)

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

Ressalte-se que o §5º do mesmo dispositivo legal determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se, portanto, ao presente processo.

Resta analisar, assim, se a empresa cumpriu estritamente aqueles outros requisitos presentes no art.30 da Lei nº 12.973/2014 para caracterizar o referido benefício fiscal como subvenção para investimento, conforme o conteúdo antes transcrito.

Depreende-se do dispositivo em comento que o primeiro requisito legal a ser atendido para que um incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado seja considerado como subvenção para investimento é que ele seja registrado como reserva de lucros. O segundo requisito é que essa reserva de lucros só poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento de capital. Conclui-se que, no caso de não atendimento cumulativo desses requisitos, o

benefício fiscal do ICMS não se caracterizará com subvenção para investimento, restando, por via de consequência, que seja classificada na modalidade de subvenção para custeio.

Como se percebe nos autos, a empresa contabilizou os benefícios de ICMS transitando pelo resultado e constituiu reserva de lucros, na modalidade denominada Reserva de Capital - Res. Subv. p/Investimento. Não houve qualquer questionamento no procedimento quanto a utilização diversa de absorção de prejuízos e aumento de capital. Tal procedimento contábil, portanto, está de acordo com o que determina o art.18 da Lei nº 11.941, de 2009 (posteriormente substituído pelo art.30 da Lei nº12.973/2014).

Dessarte, conclui-se que as subvenções as quais o Contribuinte se beneficiou têm natureza jurídica de subvenção para investimento e por isso não compõem a base de cálculo para o PIS e COFINS, conforme legislação anteriormente transcrita.

Glosa por Falta de Comprovação dos Créditos Básicos e Presumido

Neste tópico, foram glosados créditos porque a fiscalização identificou diferenças entre os valores informados em DACON e os arquivos apresentados.

Segundo a recorrente, da análise efetuada verificou-se que na verdade não tratavam-se de diferenças, mas sim de 1 (urn) arquivo que muito provavelmente o Sr. AFRFB não atentou para as informações referentes a filial/estabelecimento com CNPJ terminando em 0239-91.

Nesse sentido, a Recorrente elaborou 3 quadros (1-Créditos Básicos - CST 56; 2-Créditos Básicos; 3-Arquivo_4105_FiliaL0335) que seguem anexos demonstrando toda a composição das diferenças do crédito básico e o presumido. As informações destes quadros foram extraídas do arquivo da IN86 enviado ao Sr. AFRFB ainda na oportunidade da fiscalização.

O colegiado baixou o processo em diligência para que o auditor se pronunciasse sobre as alegações da recorrente quanto as diferenças apuradas.

O auditor teve a seguinte conclusão sobre o quesito da diligência:

Em relação aos argumentos dos itens c.1 (Glosa por Falta de Comprovação dos Créditos - Crédito Básico) e c.2 (Glosa por Falta de Comprovação dos Créditos - Crédito Presumido) do Recurso Voluntário, os valores combatidos referem-se aos meses março/2010 e abril/2010. Por essa razão, ainda que possa assistir razão à Recorrente, não há qualquer impacto em relação à apuração de 01/2010 (objeto do presente processo). Cabe comentar que, de fato, procedem os argumentos em relação às glosas combatidas, naqueles meses (03 e 04/2010), o que será relatado em diligência relativa aos autos do processo 13971.902472/2015-58, que trata da análise das mesmas contribuições, no período do 2º trimestre/2010 e, por isso, impactadas por redução nessas glosas nos meses de 03 e 04/2010), mediante o aumento do saldo a ser transportado de 06/2010 a 07/2010.

Como se observa, os arquivos juntados pela recorrente dizem respeito aos meses de 03 e 04/2010, não tendo relação com o período ora analisado. Segundo informa o auditor, as

competências de março e abril/2010 são discutidas em outro processo, o de nº13971.902472/2015-58, no qual é discutida a glosa de créditos das contribuições.

Na manifestação do resultado da diligência, a recorrente concorda com as conclusões da fiscalização neste ponto.

Dessa forma, não devem ser conhecidas as alegações sobre glosas por falta de comprovação dos créditos básicos e presumido.

Glosa relativa ao estorno crédito presumido

Neste tópico, o AFRFB alegou que há diferenças entre os valores da Memória de cálculo de estorno e os valores efetivamente estornados na planilha suporte da DACON.

Contudo, a recorrente diz que identificou erros na composição da glosa, como se esclarece a seguir:

1-, da pág. 21 de 40 do Relatório Fiscal, o Sr. AFRFB relaciona por produto os valores a serem estornados, conforme demonstrativos entregues pela Impugnante à fiscalização. Neste quadro, após a listagem, o Sr. AFRFB faz uma auto soma dos valores, segregando entre Soja e demais grãos. A partir de Abril até Junho, consta valores na linha de Biodiesel, que por erro do critério aplicado, soma tanto no grupo de Soja, quanto no grupo de demais grãos. Essa soma duplicada, acaba por aumentar em aproximadamente R\$ 21 milhões a base de cálculo do estorno.

2- é notado na fiscalização, e comprovado pela Impugnante, que por erro interno da Impugnante, houve o agrupamento dos valores de estorno na Memória de cálculo, em um único grupo de demais grãos. Nessa linha, o Sr. AFRFB, no último quadro da pág. 21 de 40, considera a utilização desse valor pelos demais grãos e na sequencia utilizando a "sobra " para a base de cálculo da Seja. Ao fazer isso, majora a base de cálculo da Soja em 35% equivocadamente, sendo que o crédito presumido da Soja é de 50%. Este é o segundo erro.

Este tópico também foi objeto de quesito da diligência fiscal para que o auditor se pronunciasse sobre os erros de cálculos alegados.

Sobre as alegações de erros de cálculos alegados pela recorrente, o auditor concluiu da seguinte forma:

13. Já em relação aos argumentos do item c.3 do Recurso Voluntário (Glosa relativa ao Estorno Crédito Presumido), assiste razão à Recorrente (com a ressalva de erro na tabela de fls. 620, em relação à diferença do PIS de 02/2010), sendo que as diferenças entre os estornos efetivamente feitos e os valores corretos (conforme os demonstrativos, confirmados pela Recorrente) são de:

		201001	201002	201003
DIFERENÇAS ESTORNO	PIS	5.659,23	68.384,11	114.907,87
	COFINS	26.066,74	314.981,33	529.272,62
		201004	201005	201006

DIFERENÇAS ESTORNO	PIS	299.257,82	121.124,23	298.904,10
	COFINS	1.378.399,63	557.905,55	1.376.770,42

ntretanto, como o presente processo trata de lançamento relativo ao mês 01/2010, **o único impacto no mesmo advém das diferenças de PIS e Cofins deste mês (primeira coluna numérica da tabela acima).**

14. Uma vez que as glosas relativas àqueles estornos, em 01/2010, foram de R\$ 21.520,21 para o PIS e R\$ 99.123,40 para a Cofins, a presente revisão irá reduzir as insuficiências pelo valor correspondente à diferença entre as glosas originais e as glosas agora revistas, da seguinte maneira:

MÊS 01/2010	PIS	COFINS
GLOSA REF. DIFERENÇAS ESTORNO NO REFISC	21.520,21	99.123,40
GLOSA REF. DIFERENÇAS ESTORNO COM ESTA REVISÃO	5.659,22	26.066,74
REDUÇÃO DA GLOSA (GLOSA ORIGINAL MENOS GLOSA REVISTA)	15.860,99	73.056,66

Desse modo, as insuficiências de PIS e Cofins de 01/2010, objeto do presente lançamento, devem ser reduzidas conforme resumo a seguir:

Redução nas Insuficiências de PIS e Cofins de 01/2010

	PIS	Cofins
Lançamento	1.381.282,26	6.362.269,75
Redução	15.860,99	73.056,66
Novo valor	1.365.421,27	6.289.213,09

Neste tópico, a recorrente também concorda com as conclusões do auditor quanto a reversão das diferenças contatadas neste tópico.

Não existindo mais controvérsia a respeito deste tópico, acolhe-se no presente voto a conclusão da fiscalização na diligência para reduzir os lançamentos de PIS e COFINS nos montantes de R\$ 15.860,99 e R\$ 73.056,66, respectivamente.

Glosa de fretes de devolução

A fiscalização identificou o aproveitamento indevido de créditos relativos a fretes correspondentes a devoluções de compras e vendas.

Afirma a fiscalização que inexistem, em qualquer dessas situações, previsão legal para a tomada de créditos relativamente aos serviços de transporte.

No caso das devoluções, a identificação foi feita com base nos CFOP das notas fiscais vinculadas aos fretes, quando igual a 5.201 (devolução de compra para industrialização) ou 5.202 (devolução de compra para comercialização).

Sem razão à recorrente.

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 nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 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 nº 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 nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de devoluções de compras e vendas. Desta feita, o transporte de mercadorias devolvidas na compra e na venda não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus do frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem fora da operação de produção.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas devoluções de mercadorias na compra e venda.

Glosa relativa a fretes de transferência de produtos acabados e em elaboração

A glosa desse tópico refere-se a créditos calculados pelo contribuinte sobre despesas com fretes em transferências de bens, entre seus estabelecimentos. Segundo a descrição dos fatos do auto de infração, a glosa alcança as transferências de produtos acabados e de produtos em elaboração. Para esse tipo de despesa, diz que inexistem, em qualquer dessas situações, previsão legal para a tomada de créditos relativamente aos serviços de transporte.

A recorrente se insurge contra a conclusão do auto de infração afirmando que, na verdade, o frete da transferência do produto acabado e dos produtos em elaboração, já faz parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora, e de produção, por óbvio. Tal situação não descaracteriza o processo de venda nem de produção como um todo, posto que no primeiro caso equivale ao custo de transporte a vencia direta. Assim, com base no inciso IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, a glosa deve ser revertida.

Sem razão a Recorrente.

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 nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 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 nº 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 nº 10.833/03.

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

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, 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 transferências 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.

(negritos nossos)

No entanto, quanto ao transporte de produtos em elaboração, deve ser reconhecido o crédito, posto que os fretes nessa modalidade podem ser creditados, nos termos do artigos 3.º, inciso II, da Leis n.º 10.833/03 e 10.637/2002, como insumos ao processo produtivo pelo critério da essencialidade.

Assim, com base nessa motivação, devem ser revertidas as glosas de fretes no transporte de produtos em elaboração.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações sobre glosas por falta de comprovação dos créditos básicos e presumido, afastar as preliminares de decadência e de sobrestamento, e, no mérito, dar parcial provimento para: i) excluir as subvenções para investimento concedidas pelos estados da base de cálculo para o PIS e COFINS; ii) acolher a conclusão da fiscalização na diligência a fim de reduzir os lançamentos de PIS e COFINS nos montantes de R\$ 15.860,99 e R\$ 73.056,66, respectivamente, em decorrência de correções de erros de cálculo; e iii) reverter as glosas sobre fretes no transporte de produtos em elaboração.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo