



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.721329/2018-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-013.987 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente BUNGE ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

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

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

ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Por força dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da Manifestação de Inconformidade, trazer aos autos todos os motivos de fato e direito em que se fundamenta, pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 110.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Administração Tributária, bem como o endereço eletrônico a ele atribuído pela Administração Tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. Tema pacificado no âmbito do CARF, com a emissão da Súmula CARF nº 110.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS E FISCAIS.

O lançamento na escrita contábil e fiscal deve estar devidamente embasado em documentação idônea, não valendo por si mesmo como prova do direito alegado.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. REQUISITOS.

Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos unilateralmente (sem convênio) até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, passaram a ser considerados

subvenções para investimentos, desde que 1) concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; 2) haja publicação pelo Estado subvencionador, em seus respectivos diários oficiais, da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e 3) seja efetivado o registro e depósito da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais na Secretaria Executiva do CONFAZ.

BASE DE CÁLCULO. PÃO COMUM. ALÍQUOTA ZERO.

Incide alíquota zero das contribuições nas vendas de pré-misturas para fabricação de pães compostos apenas por farinhas de cereais, fermento, sal e/ou açúcar.

BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. SUSPENSÃO. ART. 54 DA LEI 12.350/2010.

O artigo 54 da Lei 12.350, de 2010, permite a suspensão do PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da venda no atacado de farelo de algodão (NCM 23.06) a pessoa jurídica que produza carne, miudezas e comestíveis de suínos, bovinos e aves (NCM 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1) e ração (NCM 2309.90) para suínos e aves vivas (NCM 01.03 e 01.05). Não restando caracterizada a suspensão prevista no citado art. 54, correta a inclusão na base de cálculo das contribuições.

BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS.

Os rendimentos financeiros são contabilizados na data do resgate da aplicação financeira, marcando a competência para a apuração e o próprio fato gerador do tributo, que coincide com o recebimento em caixa do rendimento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES.

As despesas de frete que concedem direito a desconto de crédito das contribuições estão previstas, somente, em duas hipóteses: 1) no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, quando enquadrado como serviço adquirido como insumo na prestação de serviços ou vinculado às etapas da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou 2) no art. 3º, IX e art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, e, em ambos, quando pagos à pessoa jurídica domiciliada no País.

FRETES SOBRE AQUISIÇÕES. MERCADORIAS E PRODUTOS SEM INCIDÊNCIA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativas às compras de produtos sem incidência das contribuições (PIS e COFINS) geram direito ao crédito, no regime não

cumulativo, uma vez que o frete possui natureza jurídica autônoma, não havendo “transferência”, “contaminação” ou vinculação ao tratamento tributário aplicado ao bem transportado.

ESTORNO DE CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS A FABRICANTES DE BIODIESEL.

O crédito presumido, previsto no art. 8º Lei nº 10.925, de 2004, da aquisição dos grãos vinculados aos produtos deles derivados, vendidos a produtores de biodiesel, deve ser estornado, tendo em vista que a permissão para manutenção deste crédito se dá à pessoa jurídica que vende insumo para a fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

SALDOS CREDORES PERÍODOS ANTERIORES. SOBRESTAMENTO. DECISÃO FINAL ADMINISTRATIVA PROCESSOS CONEXOS. DESNECESSIDADE.

Desnecessário o sobrestamento do presente para aguardar decisão definitiva em outros processos administrativos, em virtude de que se deve observar, na liquidação deste, o resultado administrativo final dos demais processos, em razão dos possíveis ajustes de saldos credores anteriores que possam ocorrer no transcurso dos julgamentos na esfera administrativa.

JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, em face da resistência ilegítima do Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer, em parte, do recurso voluntário, e rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, para manter na base de cálculo das contribuições as subvenções das contas “3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST” e “3222003 – INCENTIVOS ICMS”. Vencido o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que dava provimento ao recurso nas matérias. Por maioria de votos, negar provimento, para manter as glosas (1) dos fretes sobre as operações nas quais a recorrente não figura como emitente ou destinatária da NF e (2) dos fretes em remessas para formação de lote sem prévio contrato de compra e venda. Vencido o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que dava provimento ao recurso nos temas. Por maioria de votos, negar provimento, para manter as glosas (1) dos fretes entre estabelecimentos da recorrentes de produtos acabados; (2) dos fretes amparados por CT-e’s complementares nos quais as operações de transporte do CT-e complementado é inconsistente; (3) dos fretes amparados por CT-e’s vinculados a NF’s em papel com operação de transporte de retorno de depósito; e (4) dos fretes vinculados a NF-e’s de saída com os CFOP “11. transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”, “12. transferência de produção do estabelecimento”, e “13. transferência de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária”. Vencida a Conselheira Juciléia de Souza Lima, que

dava provimento ao recurso quanto aos temas. Por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para 1) em relação às inclusões à base de cálculo das contribuições, cancelar a exigência sobre as receitas financeiras de dezembro de 2016, do item 5.5 do relatório fiscal; 2) em relação aos créditos das contribuições (item 7 do relatório fiscal), reverter as glosas: a) dos bens utilizados como insumos – paletes; b) sobre as despesas com serviços de armazenagem, com exceção dos valores da nota fiscal nº 18186 (cancelada) e do “avisos de lançamento” desacompanhados de NF, emitidos por Litoral Soluções em Comércio Exterior; c) dos aluguéis de vagões; d) dos fretes: i) do item “7.3.1. fretes não comprovados por documentação hábil e idônea” do relatório fiscal; ii) do item “7.3.4. fretes amparados por CT-e’s complementares cujo CT-e original não consta no Bloco D da EFD-Contribuições” do relatório fiscal; iii) do item “7.3.6 fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas” do relatório fiscal; iv) relacionados somente às operações de compra de mercadorias ou insumos sobre os quais a recorrente não apurou créditos, constantes do item “7.3.7. fretes vinculados a NF-e’s representativas de operações sem direito ao creditamento” do relatório fiscal; v) do item “7.3.10 Fretes amparados por CT-e’s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-e’s complementares também representativos de compra de soja” do relatório fiscal; vi) dos itens “7.3.12 fretes amparados por CT-e’s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de produtos agropecuários” e “7.3.13 Fretes amparados por CT-e’s vinculados a notas fiscais eletrônicas representativas de compra de produtos agropecuários” do relatório fiscal; e vii) vinculados às notas fiscais de CFOP listados como “9 remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente” e “10 remessa para industrialização por encomenda” do item “7.3.14. fretes vinculados a NF-e’s de saída com CFOP inconsistente” do relatório fiscal; 3) em relação ao item 8 do relatório fiscal, reduzir o montante do estorno relativo à apuração do crédito presumido de R\$ 1.204.944,22 para R\$ 284.358,71; e 4) em relação aos pedidos finais do recurso voluntário, reconhecer o direito à atualização monetária, sobre o montante do ressarcimento deferido, fruto desta decisão, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, que o Fisco possuía para a análise do pedido administrativo; devendo-se, por fim, ajustar o cálculo do rateio dos créditos pelas espécies de receitas, de acordo com o resultado deste julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Junior, Juciléia de Souza Lima e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata o presente de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER), referente a pleito de créditos presumidos da COFINS, no montante de R\$ 58.618.526,26, decorrentes das operações da recorrente apurados no 4º trimestre de 2016.

Por descrever detalhadamente os fatos, adotam-se trechos do relatório do acórdão recorrido:

“Do procedimento fiscal

Conforme Informações constantes do Relatório Fiscal, (...), após a descrição pormenorizada de como se deu o procedimento fiscal, a autoridade competente relata que, ainda que a contribuinte não tenha pleiteado o ressarcimento de créditos básicos, relativos ao 4º trimestre de 2016, da análise dos créditos informados na EFD-Contribuições, sob o teor das prescrições legais atinentes a seu objeto restaram identificadas inúmeras inconsistências na base de cálculo do crédito básico apurado pela fiscalizada, pelo que, foram efetuados vários ajustes necessários na base de cálculo do referido crédito, e conseqüentemente, no montante do crédito presumido ora pleiteado. Em suma, as infrações decorrem de:

- 1) Majoração das contribuições apuradas no período, em função do aumento de sua base de cálculo, tendo em vista a identificação de receitas tributáveis que não foram oferecidas à tributação pela contribuinte;
- 2) Recálculo do rateio dos créditos apurados, alterando os montantes vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não-tributada no mercado interno e à receita de exportação;
- 3) Glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade, previstos nas Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, bem como em outros diplomas legais;
- 4) Falta de estorno de créditos presumidos previstos na Lei n.º 10.925, de 2004; e
- 5) Redução de ofício dos saldos dos créditos das contribuições eventualmente remanescentes ao final do período de apuração 12/2015.

1) DA MAJORAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS

1.1) Das Receitas de Subvenções Para Custeio - Benefícios e Incentivos Fiscais do ICMS: neste tópico a fiscalização relata que no decorrer do ano calendário de 2016, a fiscalizada recebeu incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, de diversos estados da federação, no valor total de R\$ 486.316.386,84. Tais benefícios, em regra, consistiram em dilação de prazo, dispensa de pagamento, redução da base de cálculo, ou na concessão de créditos presumidos ou outorgados, entre outros.

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

Em relação à classificação das subvenções para enquadramento como receitas, o que foi apurado pela autoridade fiscal, em resumo foi:

UF	Benefício Fiscal / Ato normativo	Ato concessivo	Art. 10 da LC 160/17	Art. 30 da Lei 12973/14, §4º e caput		Itens 2.11, 2.12, 2.13 e 7.1.II do PN CST 112/78	Conclusão
			Atende as exigências de registro e depósito dos atos concessivos	Foi concedido como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimento econômico	Foi registrado em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei 6404/76	Os contornos normativos do benefício demonstram a efetiva e específica aplicação nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico	
BA	DESENVOLVE Lei 7980/01	Resolução 12/2008	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio
PE	PRODEPE Lei 11.675/99	Decretos 23.540/01 e 28.729/05	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio
MT	PRODEIC Lei 7.958/03	Protocolo de Intenções de 29/09/2005 / Termo de Acordo de 05/05/2008	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio
PI	Lei 4.859/96 Decreto 9.591/96	Decreto 10.867/02 e Parecer Técnico 003/2011	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio
MS	MS- EMPREENDEDOR Lei complementar 93/2001 e Decreto 10.604/01	Termo de Acordo nº 10/2007 e seu Sétimo Aditivo	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio
MG	Art. 75, XXVI da Parte Geral do Decreto 43.080/02 (RICMS/MG)	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
MS	Decreto nº 10.098/2000	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
SC	TTD 135000000005856	TTD 135000000005856	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
GO	Anexo IX, art. 11, inciso XXXI, do RICMS/GO, Decreto 4.852/1997	Termo de Acordo 1186/2003	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
RS	não indicado	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
PR	CRÉDITO PRESUMIDO Decreto 7.871/2017 (RICMS/PR), Anexo VII, itens 21 a 24, 35 e 52	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
RJ	Decreto nº 38.938/2006	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
SP	Decretos 51.598/07, 52.585/07 e 52.838/08	não indicado/ não há	Não	Não	Não	Não	Subvenção para custeio
PE	PRODEPE Lei 11.675/99	Decreto 23.540/01	Não	Sim	Não	Não	Subvenção para custeio

Avança o relatório nos termos abaixo:

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

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

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

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

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

1.3) Das Receitas de Vendas de Milho em Grãos: conforme relato da fiscalização, a contribuinte auferiu receitas de vendas, no mercado interno, de milho em grãos, tendo classificado tais vendas, no bloco C de sua EFD - Contribuições, no CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição. Relação detalhada das notas fiscais objeto desse quesito foram apresentadas à fiscalizada no Anexo 3 do TIF 04.

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

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

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

1.4) Das Receitas de Vendas dos Produtos Classificados na Posição 23.06 da NCM: de acordo com o relato da fiscalização, a contribuinte auferiu receitas de vendas, no mercado interno, de produtos classificados na posição 23.06 da NCM, tendo classificado tais vendas, no bloco C de sua EFD - Contribuições, no CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição. Relação detalhada das notas fiscais objeto desse quesito foram apresentadas à fiscalizada no Anexo 4 do TIF 04, contendo relação das

vendas de farelo de algodão feitas às pessoas jurídicas que não possuam atividade de produção de carnes suína ou de frango, miúdos ou rações, cuja suspensão se aplica.

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

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

Assim, o montante equivalente à diferença entre as receita financeira escrituradas na conta contábil "4722" e o valor informado na última EFD - Contribuições apresentada foi acrescido à base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, vez que nos termos do Decreto n.º 8.426 de 2015, as receitas ora lançadas estão sujeitas as alíquotas da Cofins (4%) e do PIS/Pasep (0,65%).

2) DO RECÁLCULO DO RATEIO DOS CRÉDITOS COMUNS

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

3) DAS GLOSAS DE CRÉDITOS

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

Bem como, assevera a fiscalização, que foram glosadas as despesas relativas a alguns itens classificados como "controle de qualidade" e "manutenção industrial" com valor unitário superior ao montante de R\$ 1.200,00 e vida útil superior a um ano que deveriam ter sido ativados pela contribuinte.

Com relação aos demais itens classificados pela contribuinte como "manutenção industrial", a autoridade fiscal relaciona as razões para não aceitar que tais itens sejam considerados insumos pela legislação do PIS/Pasep e Cofins, à luz do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 2018:

- a) TINTAS: não há verossimilhança em seu uso na manutenção industrial, mas sim na manutenção predial (pintura de paredes);
- b) ARAME: há aquisições de arame classificadas como manutenção industrial e outras que não foram, sem que a contribuinte tenha informado o critério utilizado na classificação. O arame pode ser utilizado na mera manutenção predial, o que não gera direito a crédito, visto que não se relaciona com o processo de produção de bens destinados a venda;
- c) CONTROLADOR FA: TRANSMISSOR, MEDIDOR; DETECTOR GÁS; APARELHO RESPIRAT; ESGUICHO; PLACA DIGIGATE; FILTRO Y; EXAUSTOR; CONGELADORES; COMPRESSOR; MODULO PO5063; FONTE CHAV e AGITADOR: equipamentos e peças de valor superior a R\$ 1.200,00 que deveriam ter sido ativados;
- d) CHAPA, PERFIL MET; BARRA; TELHA; HIDRÔMETRO; CANALETA; CABO ELET; LEITO CABO; CABO TECNAL; CUMEEIRA; CANTONEIRA; ELETRODUTO e PORTA: não há verossimilhança em seu uso na manutenção industrial, mas sim na parte estrutural de galpões e assemelhados (ativo imobilizado);
- e) MACA: não há indicação de uso exclusivo na atividade industrial. Além disso, é bem de valor superior a R\$ 1.200,00, e por isso deveria ter sido ativada;
- f) LANTERNA; LONA; PARAFUSO; CHUMBADOR; CONTENTOR; ABRAÇADEIRA; MOLA; DISJUNTOR; BORNE; CONTATOR; BLOCO CONT. PRIMER; BANDEJA; GARFO; RETENTOR; PINCEL; ROLO PINT; TRINCHA e DISPENSER: não há indicação de uso exclusivo na atividade industrial e também não ficou caracterizada a essencialidade, que é definida, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 05, de 2018, como constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
- g) NOBREAK: não se caracteriza como material de manutenção, nem como material de uso exclusivo na atividade industrial. Também não ficou caracterizada a essencialidade.

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

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

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

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

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

- a) excluiu 64 operações de aquisição de serviços anteriormente informadas nos Registros A100/A170 e relacionadas para comprovação no Anexo 2 do TIF 05, no montante total de R\$ 4.950.251,52; e
- b) incluiu 205 novas operações de aquisição de serviços nos Registros A100/A170, no montante total de R\$ 89.753.994,36.

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

Entretanto, o sujeito passivo não apresentou qualquer nota fiscal ou contrato relativos às novas operações informadas em suas escriturações digitais. Nas retificações, foram incluídas aquisições de serviços dos seguintes prestadores: **Litoral Soluções em Comércio Exterior LTDA.; MRC Locação de Vagões Inlgal LTDA.; MRC Rental Serviços Ferroviários; MRC Serviços Ferroviários América; MRC Serviços Ferroviários Bnge-al LTDA.; MRC Serviços Ferroviários Crib-al; Terminal Portuário Cotegipe S.A; VLI Multimodal S.A e VLI Operações Portuárias S.A**

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

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

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

- a) Fretes não comprovados por meio de documentação hábil e idônea;
- b) Fretes amparados por CT-es não encontrados na base nacional (<http://www.cte.fazenda.gov.br/portal/>);
- c) Fretes amparados em CT-es canceladas;
- d) Fretes amparados em CT-es complementares cujos CT-e original não consta do Bloco D da EFD – Contribuições;
- e) Fretes relacionados à transportadores com situação cadastral inconsistente;
- f) Fretes relacionados à pessoa jurídica com CNAE não correspondente ao transporte de cargas;

- g) Fretes vinculados à NF-es representativas de operações sem direito ao creditamento;
- h) Fretes amparados por CT-es não vinculadas à NF-es e nem NFs em meio papel;
- i) Fretes amparados em CT-es complementares as quais a operação de transporte do CT-e complementado é inconsistente;
- j) Fretes amparados por CT-es vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-es complementares também representativos de compra de soja;
- l) Fretes amparados por CT-es vinculados a NFs em meio papel com operação de transporte retorno de depósito;
- m) Fretes amparados por CT-es vinculados a notas fiscais em meio papel representativas de compra de produtos agropecuários;
- n) Fretes amparados por CT-es vinculados a notas fiscais eletrônicas representativas de compra de produtos agropecuários;
- o) Fretes vinculados a NF-es de saída com CFOP inconsistente;
- p) Frete em remessas para formação de lote sem prévio contrato de compra e venda;

4) DA FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS

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

Ocorre que as despesas com aquisição de caroço de algodão utilizado na fabricação de linter de algodão e de óleo posteriormente vendido para produtores de biocombustível, não dá direito à apuração do crédito presumido de que trata o art 8º da Lei nº 10.925, de 2004, por não ser o produto destinado à alimentação humana ou animal e nem à apuração de crédito presumido de que trata o art. 47 da Lei 12.546, de 2011, devido a revogação do dispositivo em 2013. Desta forma, os créditos presumidos apurados em relação ao caroço de algodão devem ser estornados.

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

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

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

6) DO RECÁLCULO DA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

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

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

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

8) DAS PROVIDÊNCIAS FINAIS

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

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

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

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

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

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

Da manifestação de inconformidade

Cientificada, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 5.187 a 5.404, por meio da qual, após arguir a tempestividade e a descrição dos fatos, expõe suas razões de contestação.

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

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

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

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

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

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

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

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

a.1.1) Do registro de valores em reserva de capital: defende a contribuinte que ao contrário do que alega a fiscalização os valores ora contestados foram efetivamente registrados na conta de reservas de incentivos fiscais, o que se comprova pela simples análise das suas demonstrações financeiras em anexo; a fiscalização apegou-se à nomenclatura contida no balancete, que realmente indica que a conta na qual foram registrados os valores seria uma conta de reserva de capital, mas não verificou a realidade dos fatos; que a lei é clara ao dizer que "não integram a base de cálculo as receitas de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público". A Lei nº 12.973, de 2014, por sua vez, não diz que a falta de registro em conta de reserva altera a natureza de subvenção para investimento para subvenção para custeio, muito menos diz que isto acarretaria a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, de modo que o raciocínio da fiscalização, além de ilegal, é teratológico.

A maior prova de que tal requisito não se aplica às contribuições em tela está nas Instruções Normativas RFB n.º 1.700, de 2017, e n.º 1.911, de 2019, vez que ambas não fazem qualquer menção quanto à necessidade de registro dos valores recebidos a título de subvenção para investimento em reserva de incentivos fiscais para exclusão da base de cálculo das contribuições em tela.

Para desconsiderar o cumprimento do referido requisito legal seria necessário que a fiscalização tivesse verificado se a contribuinte utilizou os valores referentes a subvenções para investimento registrados na conta de reserva de capital para outras finalidades que não a finalidade de (i) absorção de prejuízos ou o (ii) aumento do capital social, como determina o art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014.

Além disso, a técnica contábil utilizada pelos contribuintes não pode ser questionada pela fiscalização, quando o critério por ele adotado for válido e não afetar o cálculo dos tributos, em prejuízo do Fisco. E o que entenderam os Pareceres Normativos CST n.º 347, de 1970, 30, de 1971, 49, de 1973 e 41, de 1980 e o que há anos vem propalando a jurisprudência administrativa e judicial.

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

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

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

Assim, tendo sido reconhecido pelas próprias autoridades fiscais, bem assim pelas autoridades julgadoras, o cumprimento de tais requisitos em processo similar ao caso "sub judice", torna-se forçoso, por decorrência, o reconhecimento da natureza de tais subvenções como de investimento, nos termos do art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014.

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

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

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

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

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

a.2.1) Da natureza de subvenção para investimento dos benefícios: equiparação da subvenção para custeio à subvenção para investimento pela Lei Complementar nº 160, de 2017.

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

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

Essa conclusão está escorada em duas premissas principais.

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

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

Desse modo, considerando que a contribuinte recebeu subvenções no valor de R\$ 131.659.882,01 no ano de 2016 e constituiu reservas de lucros no montante de R\$ 453.511.000,00 (doc. 05), está satisfeito o requisito relativo ao registro dos valores em conta de reserva de lucros, ainda que não tenha sido na conta específica de reserva de incentivos.

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

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

Aqui a fiscalizadas aduz que o STJ tem se manifestado no sentido de que as condições exigidas pela Lei nº 12.973, de 2014 e pela Lei Complementar nº 160, de 2017 seriam irrelevantes para a definição do tratamento tributário aplicável às subvenções para investimento ou de custeio. As subvenções, em qualquer caso, não poderiam ser levadas à tributação, sob pena de ofensa ao princípio federativo.

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

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

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

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

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

Reclama a fiscalizada que a Instrução Normativa n.º 1260, de 2012, vigente à época dos fatos geradores, que atualizou o texto das Notas Explicativas da NESH, define que pão do tipo comum não é aquele que frequentemente contém apenas farinha de cereais, fermento e sal.

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

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

A terceira forma é utilizando-se as definições contidas na NESH. É certo que não há como classificar os pães doce, de forma, de hot-dog e de hambúrguer em qualquer outra NCM que não aquela de pão comum. Tanto isso é verdade que a autoridade fiscal não conseguiu classificar os pães produzidos pelas pré-misturas questionadas em qualquer outra NCM. Este foi, inclusive, o entendimento das Soluções de Consulta n.º 285, de 2015 e n.º 286 de 2015, para o pão para hot-dog e o pão para hambúrguer, respectivamente.

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

c) Das receitas de venda de milho em grão.

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

todas as exigências legais para deixar de tributar essas receitas, sendo a glosa, portanto, improcedente.

c.1) Vendas para RISA e COOATOL.

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

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

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

Isto porque, da leitura das referidas declarações, verifica-se que as adquirentes atestaram que apuraram, no ano de 2016, o imposto de renda pelo lucro real tendo a declaração consignado que a declaração tinha como objetivo justamente o atendimento dos requisitos necessários à aplicação da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

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

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

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

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

c.2) Vendas para GRANIA CASCAVEL.

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

Outrossim, segundo as normas legais que versam sobre a matéria, os insumos vegetais vendidos não precisam ser utilizados na produção de carnes e ração destinados à venda pela respectiva adquirente. A desoneração é aplicada mesmo que os insumos sejam

utilizados na produção de ração para alimentação de animais que não serão vendidos ou abatidos para produção de carne. Este é exatamente o caso, visto que a GRANJA CASCAVEL adquiriu milho em grãos para produção de ração de aves, como requer a lei, mas a ração foi utilizada para a alimentação de aves que produzem ovos.

Também não merece credibilidade a alegação da autoridade fiscal de que o milho vendido não teria sido utilizado para a produção de carne de suínos ou de aves ou para produção de ração para suínos ou aves, vez que não consta do CNPJ adquirente que ela é produtora de ração para suíno ou aves, vez que a adquirente tem como atividade principal a venda de ovos. Caberia à fiscalização, no mínimo, por meio de diligência, questionar a GRANJA CASCAVEL se esta teria adquirido o milho em grãos para a produção de carne suína ou de aves, ou de ração para suínos ou aves.

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

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

Neste item a fiscalizada alega que conforme demonstrado no item anterior, o art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, autoriza a não incidência das contribuições sociais mencionadas quando houver venda dos produtos classificados nas posições 10.01 a 10.08, 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM às pessoas jurídicas que produzam carnes suínas ou ovinas ou rações para suínos ou aves, sendo transferida a responsabilidade do recolhimento destas contribuições para as adquirentes que não utilizarem os insumos vegetais para estes fins, conforme disposto no § 2º, do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 2011.

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

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

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

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

Reclama a contribuinte que a diferença entre o valor constante da escrita contábil (R\$ 21.894.141,33) e informado em EFD - Contribuições (R\$ 18.925.654,43) decorre de lançamentos que, no seu entender, seriam provisões estimadas as quais não se confundiriam com os rendimentos propriamente ditos, tendo sido eles oferecidos à tributação em períodos seguintes, por ocasião dos resgates das aplicações financeiras. Vale dizer que o procedimento adotado era o seguinte: ao final de cada mês, a contribuinte estimava os juros correspondentes às aplicações e os registrava contabilmente, como provisões de receitas. Essas provisões, por sua vez, eram estornadas em momento posterior e na medida do resgate das aplicações, oportunidade em que a impugnante efetivamente oferecia tais montantes à tributação.

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

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

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

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

a) Créditos apurados sobre os bens utilizados como insumos da produção: neste item a fiscalizada alega que há que se observar, para fins de análise das glosas procedidas pela fiscalização, o conceito de insumo adotado pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR.

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

c) Bens utilizados no controle de qualidade e manutenção industrial: reclama a defesa que o raciocínio de que os gastos em questão somente poderiam ser aproveitados se ativados não deve prevalecer. Primeiramente porque a fiscalização não motivou de forma suficiente o trabalho fiscal, o que decorre, provavelmente, da investigação superficial realizada, a qual deveria ter sido mais aprofundada. Da análise da planilha elaborada pela autoridade fiscal, denominada “Demonstrativo de Glosa 01 - Aquisições de bens cuja utilização como insumos não foi comprovada”, não é possível identificar quais são os bens cujas glosas fiscais foram realizadas sob a justificativa acima mencionada.

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

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

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

d.1) dos serviços de armazenagem: aduz a defesa que segundo relato da fiscalização os documentos apresentados pela fiscalizada (contratos de prestação de serviços e notas fiscais) não evidenciavam, de forma individualizada, quais serviços compunham cada

nota fiscal com seus respectivos valores. Para a fiscalização, armazenagem diz respeito somente ao serviço de armazenagem propriamente dito, ou seja, a estocagem da mercadoria em um galpão.

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

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

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

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

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

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

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

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

O modelo acima foi implementado há mais de 15 (quinze) anos, consubstanciado em milhares de operações realizadas em praticamente todo o território nacional, sendo que até o momento inexistem questionamentos formalizados pelas autoridades fiscais

estaduais apontando quaisquer irregularidades nessa estrutura. Se tivesse esse modelo algum vício que justificasse a sua desqualificação, a exemplo do que pretende o agente fiscal responsável pelo despacho proferido nesses autos, seguramente essa questão teria sido suscitada por alguma autoridade fiscal dos diversos Estados em que transitam as mercadorias da contribuinte. Isso porque os serviços de transporte são tributados pelo ICMS e as obrigações acessórias dele decorrentes devem observância ao Convênio SINIEF n.º 6 e ao Ajuste SINIEF n.º 9. A fiscalização dessas questões, conforme mencionado, é de competência do fisco estadual e não do fisco federal.

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

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

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

Nesse sentido, merece destaque a Solução de Consulta Cosit n.º 148, de 07 de maio de 2019, que, ao tratar da comprovação do frete subcontratado por empresa transportadora (na ocasião, consultante), reconheceu a possibilidade de utilização de qualquer documento hábil e idôneo para atestar a realização do frete. Essa é a situação dos presentes autos, na medida em que todos os CT-es constam na base de dados fornecida à RFB e existem comprovantes e relatórios de pagamentos gerenciados por meio do contrato específico objeto do tópico a seguir, sendo que todas essas informações são convergentes com a contabilidade da contribuinte que, faz prova a seu favor.

No que tange ao pagamento dos serviços contratados a defesa relata que adotou o "Sistema Siga Fácil", por meio da contratação de serviços de fornecimento e manutenção do chamado "cartão pré-pago com valor recarregável"; que apresentou diversos comprovantes de transferências bancárias à UNIK, na condição de prestadora dos serviços vinculados ao aludido contrato e responsável pelas providências relativas ao cartão pré-pago fornecido ao transportador subcontratado; que a vinculação de pagamentos pretendida pela fiscalização é realizada via planilhas, relatórios e a partir dos demais controles; da análise global dessas informações permite visualizar melhor essa questão. Por isso, colaciona-se aos presentes autos os registros contábeis consolidados e a integralidade das transferências bancárias realizadas à UNIK no período, ambos no valor de R\$ 2.609.433.066,86 (doc. 11 e 12 - arquivo não paginável: "TED'S UNIK"); que não cabe ao agente fiscal, questionar o modelo de pagamentos da contribuinte, regido sob a égide de legislação regulatória e sob o crivo e fiscalização da

ANNT; que o descompasso de informações alegado pela fiscalização não pode prejudicar a liquidez e certeza dos créditos pleiteados. Isso porque restou demonstrado a regularidade do modelo de negócio adotado, a comprovação dos pagamentos realizados e a inexistência de qualquer questionamento fiscal a respeito da natureza das operações. Essas questões já conferem a liquidez e certeza objeto do art. 170 do CTN sendo, portanto, improcedentes as alegações da fiscalização.

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

Some-se, ainda, que não compete à contribuinte fiscalizar a apuração dos tributos por seus prestadores de serviços. Essa função é privativa do fisco, nos termos do art. 142 do CTN, não havendo qualquer responsabilidade da impugnante pelo exercício dessas funções. Assim, é imperioso reconhecer mais uma vez a improcedência das acusações fiscais consignadas nesse item do relatório fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

e.7.1) transferência de mercadorias, produtos acabados e materiais entre estabelecimentos da impugnante: primeiramente, reclama a contribuinte que para o desenvolvimento de sua atividade econômica, possui fábricas e filiais em diversas cidades do Brasil, que concentram as suas plantas industriais e os seus centros de distribuição. Diante disso, em razão da complexidade do seu processo produtivo é comum a transferência de matérias-primas, produtos intermediários e produtos em elaboração entre os seus diferentes complexos industriais, para a obtenção de maior eficiência produtiva. Esse é justamente o caso da soja em grãos, por exemplo, cuja transferência entre estabelecimentos é necessária para viabilizar as operações de limpeza, secagem, esmagamento e armazenagem temporária. Todos esses procedimentos, essenciais ao processo produtivo, resultam ao final no produto exportado pela contribuinte.

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

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

impugnante precisa deslocar mercadorias entre estabelecimentos cuja atividade não necessariamente compreende a distribuição dos produtos.

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

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

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

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

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

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

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

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

e.7.3) fretes sobre as operações nas quais a impugnante não figura como emitente ou destinatária da NF: argumenta a defesa que a despeito de não constar como emitente ou destinatária das notas fiscais, o ônus do frete foi efetivamente suportado pela contribuinte. Vez que trata-se de vendas com fim específico de exportação, por meio das quais o remetente envia diretamente ao porto (e não à impugnante) as aludidas

mercadorias, a despeito de o frete ser arcado pela contribuinte. E por essa razão que ela não figura na nota fiscal, embora ela de fato conste no conhecimento de transporte.

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

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

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

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

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

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

e.12) item 7.3.12 do Relatório Fiscal - fretes amparados por CT-e's vinculados a NF's em papel representativas de compra de produtos agropecuários: alega a defesa que conforme mencionado anteriormente, se o bem adquirido representar insumo da produção e o frete incorrido pelo adquirente não esbarrar nas vedações contidas nos incisos I e II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637 de 2002 e 10.833, de 2003, a pessoa jurídica estará autorizada a apropriar o crédito sobre o frete incorrido na aquisição do insumo nos moldes convencionais. Assim, reiterando-se as considerações apresentadas anteriormente em razão da sua pertinência e aplicação do presente caso, requer-se a reforma do despacho decisório mediante reversão das glosas fiscais.

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

e.14) item 7.3.14 do Relatório Fiscal - fretes vinculados a NF-e's de saída com CFOP inconsistente: alega a manifestante que, em que pese os argumentos da fiscalização quando aduz que as operações abaixo listadas, por não se tratarem de vendas, não autorizam a apuração de créditos por falta de disposição legal, à exceção das operações indicadas nos itens 3, 4 e 7, considerando-se que tais dispêndios representam custo da produção, nos termos já abordados ao longo da presente defesa e ora reiterados por economia processual, está autorizada a aproveitar créditos das contribuições sobre tais fretes. Nesse sentido merece destaque o acórdão nº 3401-005.249, de 27/08/2018 .

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

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

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

4) Da suposta falta de estorno de créditos presumidos.

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

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

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

Sobre essa questão a defesa aduz que não diverge da conclusão da fiscalização. Apenas pondera que os valores adotados no cálculo realizado e apontado no relatório fiscal foram objeto de despachos decisórios nos períodos competentes, sendo certo que ainda aguardam julgamento de manifestação de inconformidade/recursos junto aos órgãos administrativos competentes. Assim, considerando que as glosas formalizadas naqueles

períodos repercutem na apuração do crédito correspondente ao presente período como reconhece a fiscalização, por coerência com esses procedimentos é imperioso que as decisões definitivas proferidas naqueles processos sejam consideradas por ocasião da liquidação da decisão definitiva proferida no presente caso.

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

Argumenta a defesa que o Relatório Fiscal relativo ao Crédito Presumido, que acompanha o despacho decisório ora guerreado, no que tange as conclusões correspondentes ao 4º trimestre de 2016, não merecem prosperar.

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

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

7) Dos Pedidos

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

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

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

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

O julgador de piso proferiu decisão em que considera improcedente a manifestação de conformidade da recorrente, com o conseqüente não reconhecimento do direito creditório, em acórdão assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

NAO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o

processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. REQUISITOS.

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

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

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

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

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

DOCTRINA. EFEITOS.

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

ORIGEM DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS E FISCAIS.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

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

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

ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

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

PROVA. MOMENTO. DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do § 4º, art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AOS PROCURADORES. INDEFERIMENTO.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

A recorrente apresentou recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, repisando os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, e organiza suas alegações, sob a forma dos tópicos utilizados pela autoridade tributária no relatório fiscal e pelo acórdão recorrido, em síntese, como se segue:

- 1) A improcedência do Relatório Fiscal nº 1 – Crédito Básico:
 - a. Incorreta majoração das contribuições apuradas sobre:
 - i. As subvenções, inclusive após correta escrituração contábil pela recorrente;
 - ii. As receitas de pré-misturas para pães;
 - iii. As receitas de venda de milho em grão para a Risa, Cooatol e Granja Cascavel;
 - iv. As vendas dos produtos classificados na posição 23.06 da NCM (farelo de algodão), às empresas AC Proteína, Rap, Agro Pastoril e Amaggi;
 - v. As receitas financeiras do período de dezembro de 2016, porque os lançamentos, “no entender da recorrente, seriam provisões estimadas as quais não se confundiriam com os rendimentos propriamente ditos, tendo sido eles oferecidos à tributação em períodos seguintes, por ocasião dos resgates das aplicações financeiras”.
- 2) Incorretas as glosas dos créditos sobre:
 - a. Bens utilizados como insumos da produção:
 - i. Paletes;
 - ii. Relativos à controle de qualidade e manutenção industrial.
 - b. A aquisição de serviços:
 - i. De armazenagem;
 - ii. De aluguéis de vagões.
 - c. Fretes contratados pela recorrente:
 - i. os fretes amparados por CT-e’s não encontrados na base nacional;
 - ii. os fretes amparados por CT-e’s cancelados;
 - iii. os fretes amparados por CT-e’s complementares cujo CT-e original não consta no Bloco D da EFD-Contribuições;

- iv. os fretes relacionados a transportadores com situação cadastral inconsistente;
 - v. os fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas;
 - vi. os fretes vinculados a NF-e's representativas de operações sem direito ao creditamento:
 1. transferência de mercadorias, produtos acabados e de outros materiais entre estabelecimentos da recorrente:
 - a. frete de entre estabelecimentos de produtos inacabados ou em processo de elaboração;
 - b. frete entre estabelecimentos de produtos acabados e de materiais utilizados nas operações de venda;
 2. fretes sobre as operações de compra de mercadorias ou insumos sobre os quais a recorrente não apurou créditos;
 3. fretes sobre as operações nas quais a recorrente não figura como emitente ou destinatária da NF;
 - vii. os fretes amparados por CT-e's não vinculados a NF-e's e nem a NF's em papel;
 - viii. os fretes amparados por CT-e's complementares nos quais a operação de transporte do CT-e complementado é inconsistente;
 - ix. os fretes amparados por CT-e's vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-e's complementares também representativos de compra de soja;
 - x. os fretes amparados por CT-e's vinculados a NF's em papel com operação de transporte retorno de depósito;
 - xi. os fretes amparados por CT-e's vinculados a NF's em papel representativas de compra de produtos agropecuários;
 - xii. os fretes amparados por CT-e's vinculados a NF's eletrônicas representativas de compras de produtos agropecuários;
 - xiii. os fretes vinculados a NF-e's de saída com CFOP inconsistente;
 - xiv. os fretes em remessas para formação de lote sem prévio contrato de compra e venda;
 - d. Incorreto o estorno de crédito presumido apurado pela fiscalização sobre a aquisição de caroço de algodão;
 - e. Sobre a redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores, formalizada em processos que ainda aguardam julgamento de manifestação de inconformidade/recursos, "imperioso que as decisões definitivas proferidas naqueles processos sejam consideradas por ocasião da liquidação da decisão definitiva proferida no presente caso";
- 3) A improcedência do Relatório Fiscal n. 2 – Crédito Presumido:
- a. Concorda com a glosa do crédito sobre as NFs de devolução cuja dedução não foi comprovada;
 - b. Concorda com a conclusão da fiscalização quanto a incorreção na apuração das bases de cálculo relativas às operações de venda dos produtos para a Zona Franca de Manaus (CFOP 6109).

Por fim:

- Pede "a reforma do v. acórdão recorrido e o consequente reconhecimento integral do crédito pleiteado com a homologação das compensações a ele atreladas", com os consequentes "ajustes no cálculo do rateio apontado no item 10 do Relatório Fiscal

n. 1, bem como outros ajustes no cálculo da contribuição decorrentes da reforma do despacho decisório”;

- Sobre a “redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores, considerando que as glosas formalizadas naqueles períodos repercutem na apuração do crédito correspondente ao presente caso, requer-se que as decisões definitivas proferidas nos processos relacionados aos aludidos períodos sejam consideradas por ocasião da liquidação da decisão definitiva proferida no presente caso”;
- “postula desde já pela improcedência das considerações do despacho decisório a respeito de supostas irregularidades relacionadas à Portaria MF n. 348, tendo em vista o cumprimento de suas disposições pela recorrente”;
- “Requer-se, também, que o valor de crédito reconhecido seja atualizado monetariamente”;
- “Requer-se que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Preliminar - reunião dos processos em julgamento

O pedido da reunião de processos de interesse da recorrente, de forma que sejam julgados conjuntamente, apesar de desejável em algumas situações, não é obrigatório, posto que não há norma legal na seara do processo administrativo fiscal que preveja esse procedimento.

Para o caso sob cuidado, os dados constantes dos autos são suficientes para o deslinde da controvérsia, o que afasta a necessidade de apreciação conjunta com outros processos do mesmo contribuinte.

Apenas quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, será formado lote de recursos repetitivos e, dentre esses, definido como paradigma o recurso mais representativo da controvérsia, consoante art. 87, §§ 1º a 3º, do Anexo II da Portaria MF nº 1.364, de 2023, que aprova o Regimento Interno do CARF, o que não foi o caso.

De toda sorte, caso haja decisões conflitantes entre Turmas de Julgamento desta Corte Administrativa, há a previsão no Regimento Interno do CARF, especificamente no seu art. 118, do Recurso Especial, a ser interposto quando houver divergências de entendimento da legislação tributária.

Deste modo, indefiro o pedido.

Mérito

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

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

1. majoração das contribuições apuradas no período, em função do aumento de base de cálculo pela identificação de receitas tributáveis que não foram oferecidas à tributação;
2. recálculo do rateio dos créditos apurados, alterando os montantes vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não-tributada no mercado interno e à receita de exportação;
3. glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade, previstos nas Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, bem como em outros diplomas legais;
4. falta de estorno de créditos presumidos previstos na Lei n.º 10.925, de 2004; e
5. redução de ofício dos saldos dos créditos das contribuições eventualmente remanescentes ao final do período de apuração de dezembro de 2015.

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

Passa-se a analisar as razões do recurso voluntário, em observância ao disposto nas Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, relativas ao PIS/COFINS não cumulativo; no Resp. n.º 1.221.170/PR, que estabeleceu o conceito de insumo, do art. 3.º, II, das leis de regência das contribuições, pelos critérios da essencialidade e da relevância; na Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5, de 2018.

I. Das inclusões à base de cálculo

1. Da inclusão da subvenção para investimento na base de cálculo das contribuições - conta n.º 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST

Em apertada síntese, a fiscalização incluiu as subvenções governamentais, concedidas pelos Estados da Bahia, Pernambuco, Mato Grosso, Piauí, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Santa Catarina, Goiás, Rio Grande do Sul, Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo, na base de cálculo das contribuições, por entender que tais recursos possuem natureza de custeio.

Os valores recebidos, a título de subvenção de ICMS, foram escriturados nas contas contábeis “3222003 – INCENTIVOS ICMS” e “3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST” e, na compreensão da autoridade fiscal, caracterizavam-se como subvenções para custeio e, por isso, possuíam tratamento de receita.

Inicialmente, a recorrente sustenta que a subvenção possui caráter de fomento, caracterizado pela ausência de contraprestação do beneficiário, pela sujeição ao cumprimento de obrigações e pela imposição de que o projeto tenha utilidade pública, interesse social ou finalidade pública.

Destaca, ainda, as alterações introduzida pela Lei Complementar n.º 160, de 2017, com a inclusão dos parágrafos 4º e 5º no art. 30 da Lei n.º 13.973, de 2014, e as cita o disposto nos arts. 1º e 3º da referida LC.

A autoridade fiscal afirmou que a caracterização de subvenção para investimento requer o cumprimento de requisitos, inclusive consignando que, na hipótese, de descumprimento do registro e depósito da LC n.º 160, de 2017, o benefício deveria ser avaliado nos termos do PN CST n.º 112, de 1978:

“5. Presumem-se como subvenções para investimento os benefícios e os incentivos fiscais no âmbito do ICMS instituídos em desacordo com a alínea “g” do inciso XII do § 22 do art. 155 da Constituição Federal, desde que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos (art. 10 da Lei Complementar n.º 160/17; art. 30, § 42 e caput, da Lei n.º 12.973/14):

- a. tenham sido atendidas as exigências de registro e depósito, nos termos do art. 32 da Lei Complementar n.º 160/17, regulamentada pelo Convênio ICMS n.º 190/17;
- b. tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimento econômico; e
- c. tenham sido registrados em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404/76.

6. As exigências de registro e depósito de que trata o art. 10 da Lei Complementar n.º 160/17 são atendidas mediante a entrega, à Secretaria Executiva do Confaz, dos atos concessivos relativos ao contribuinte interessado (art. 3º, inciso II, da Lei Complementar n.º 160/17, e cláusula primeira, § 2º, inciso III, do Convênio ICMS n.º 190/17).

7. Em relação a benefícios ou incentivos fiscais do ICMS instituídos em conformidade com a Constituição Federal, caso não seja comprovado o atendimento aos requisitos do art. 30 da Lei n.º 12.973/14, não é aplicável a presunção absoluta prevista em seu § 4º, devendo o benefício ou incentivo fiscal ser avaliado à luz do PN CST 112/78 para que se possa determinar sua classificação como subvenção “para investimento” ou “para custeio”.

8. Em relação a benefícios ou incentivos fiscais instituídos em desacordo com a Constituição Federal, caso não seja comprovado o atendimento aos requisitos do art. 10 da Lei Complementar n.º 160/17 ou do art. 30 da Lei n.º 12.973/14, não é aplicável a presunção absoluta prevista no § 42 do art. 30 da Lei n.º 12.973/14, devendo o benefício ou incentivo fiscal ser avaliado à luz do PN CST 112/78 para que se possa determinar sua classificação como subvenção ‘para investimento’ ou ‘para custeio’.”

Nesse sentido, a fiscalização concluiu:

“Em primeiro lugar, verifica-se que a contribuinte escriturou de forma imprópria os benefícios e incentivos fiscais, em evidente desrespeito ao CPC 07, visto que as contas contábeis n.º 3222003 – INCENTIVOS ICMS e n.º 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST são contas redutoras de deduções de vendas, subcontas da

conta sintética “32 - IMPOSTOS, DEDUCOES DE VENDAS”. Como já demonstrado, a normatização contábil determina que tais benefícios, que possuem natureza de subvenções governamentais, sejam escriturados em contas de receita, e não em contas redutoras de deduções de vendas.

Em segundo lugar, verifica-se que a contribuinte não usufruiu de benefícios fiscais que tenham sido concedidos de acordo com a alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. Isso fica evidente em sua resposta ao TIF 07, pois apesar de não ter apresentado respostas específicas a cada quesito do TIF 07, a contribuinte não mencionou em sua manifestação qualquer Convênio aprovado nos termos da Lei Complementar nº 24/75. Ocorre que o quesito 2 do TIF 07 havia especificamente exigido a apresentação de tais Convênios, caso existentes (...)

(...)

Em terceiro lugar, verificou-se ainda que nenhuma parcela dos benefícios fiscais usufruídos pela contribuinte em 2016 foi registrada na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6404/76, configurando o desatendimento ao requisito constante na parte final do caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14. (...)

A decisão recorrida validou o procedimento fiscal, sob o entendimento de que não fora cumprido o requisito de registro dos valores em conta de reserva de incentivos fiscais, visto que a recorrente teria contabilizado os valores em conta de reserva de capital.

“Pois bem, no caso em concreto, da análise das informações constantes do Relatório Fiscal, observa-se que os fundamentos adotados pela fiscalização para não considerar os benefícios fiscais em comento como uma subvenção para investimento foi a falta de sincronismo entre a intenção do subvencionador e a efetiva aplicação dos recursos pelo subvencionado em implantação ou expansão do empreendimento, quesitos previstos nos itens 2.11, 2.12, 2.13, e 7.1.II do Parecer Normativo CST nº 112 de 1978; o não atendimento das exigências de registro e depósito dos atos concessivos (art. 3º, LC nº 160, de 2017, regulamentada pelo Convênio ICMS nº 160, de 2017); e o fato de referidos valores não terem sido registrados em conta de reserva de lucros a que se refere o art. 195 – A, da Lei nº 6.404, de 1976.

No que tange as alegações da fiscalização de que as operações de subvenção em comento não atendem aos quesitos previstos nos itens 2.11, 2.12, 2.13, e 7.1.II do Parecer Normativo CST nº 112 de 1978, há que se dizer que com o advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 99.002, de 2020, não há mais como se exigir o cumprimento das disposições contidas nos referidos itens.

Restando analisar, assim, se a empresa cumpriu estritamente aqueles outros requisitos presentes no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 e no art. 3º, da Lei Complementar nº 160, de 2017, regulamentada pelo Convênio ICMS nº 160, de 2017, para caracterizar o referido benefício fiscal como subvenção para investimento.

Posto isto, conforme relatado pela fiscalização, a contribuinte escriturou de forma imprópria os benefícios e incentivos fiscais, em evidente desrespeito ao CPC 07, visto que as contas contábeis nº 3222003 -INCENTIVOS ICMS e nº 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST são contas redutoras de deduções de vendas, subcontas da conta sintética “32 - IMPOSTOS, DEDUÇÕES DE VENDAS”. Ou seja, a fiscalizada não adotou os procedimentos contábeis determinados pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, condição esta necessária para que as subvenções não fossem tributadas pelo PIS/Pasep e Cofins. Tais procedimentos consistiam no reconhecimento das subvenções em conta de resultado e na manutenção do valor da subvenção em reserva de capital.”

A recorrente alega que a fiscalização baseou-se na nomenclatura utilizada no balancete, que de fato indicava que a conta seria uma conta de reserva de capital, porém faltou na verificação dos fatos.

Defende que a decisão recorrida rejeitou a validade probatória das demonstrações financeiras apresentadas, alegando que a recorrente deveria ter fornecido sua contabilidade retirada do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), para comprovar o registro dos valores na conta de reserva de incentivos fiscais.

Apresenta tela do sistema interno de contabilidade da recorrente, justifica que houve uma divergência na parametrização deste sistema e o SPED e conclui que, de fato, os valores foram registrados em conta de reserva de incentivos fiscais, havendo confirmação de tal ponto por auditores independentes.

Sustenta que “*não se pode atribuir aos lançamentos contábeis importância tamanha, a ponto de se entender que a adoção deste ou daquele critério significa ter ou não ter que submeter certos ingressos à tributação*”, e que a fiscalização apoderou-se da legislação atinente ao IRPJ e CSLL para atribuir incidência das contribuições sobre das verbas de subvenção, fato que não se encontra previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Destaca, ainda, que, para descaracterizar o cumprimento da escrituração contábil, a fiscalização deveria verificar se os valores das subvenções foram utilizados pela recorrente em fins diversos do (a) absorção de prejuízos ou (b) aumento do capital social.

Nesse tema, a DRJ assim fundamentou sua decisão:

“Portanto, a ECD transmitida ao SPED contém os livros e lançamentos indispensáveis à apuração das receitas auferidas pelos contribuintes, quais sejam: livros diário e razão e seus auxiliares, livros balancetes diários, balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos. Sendo assim, é essa escrituração que deve ser considerada para fins de apuração das bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

Desta forma, no presente caso, considerando-se que: a impugnante não trouxe aos autos prova robusta para afastar os valores por ela registrados no balancete analítico, vez que o DMLP, por não se tratar de um dos livros e balanços transmitido pelo SPED, para efeitos tributários, não se reveste da autenticidade, integridade e validade jurídica da ECD; tampouco demonstrou, mesmo após a ciência do presente feito, ter promovido qualquer procedimento a fim de corrigir as informações constantes do balancete, nos termos do art. 16 da Instrução Normativa Diretoria do Departamento de Registro Empresarial e Integração - DREI nº 11, de 2013, abaixo transcrito; não há, portanto, como se reconhecer que os valores ora contestados foram, de fato, escriturados em Reserva de Lucros, tal como requer o art. 30, da Lei nº 12.973, de 2014.

Art. 16. A retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo número ou não, contendo a escrituração retificada.

Com efeito, não tendo a defesa logrado êxito em comprovar que os incentivos fiscais em comento foram devidamente registrados em Reserva de Lucros, não há como considerar os referidos valores como subvenções para investimento, tal como pretende a impugnante, pelo que, nos termos do art. 392, do Decreto nº 3.000, de 1999, abaixo

colacionado, devem ser computados no lucro operacional, devendo, portanto, ser tributadas pelo PIS/Pasep e Cofins.

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; (grifei)

(...)”

Em relação à comprovação do registro e depósitos dos atos concessivos dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Bahia, Pernambuco, Piauí, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, a fiscalização constatou que os Certificados de Registro de Depósito (CDR) somente declaram que os entes federados efetuaram os registros e depósitos de atos normativos e concessivos, identificando, tão somente, os decretos de que trata o inciso I, cláusula segunda do Convênio ICMS n.º 190, de 2017.

O julgador de piso entendeu que, como não houve comprovação de que os valores foram registrados em conta de reserva de lucros, não se fazia necessária a análise da comprovação do registro e depósito dos atos normativos e concessivos do incentivo fiscal.

Pois bem.

Pertinente, neste momento, verificar a legislação sobre o tratamento tributário dado às concessões governamentais. Nesse sentido, adoto os ensinamentos do Conselheiro Marcos Roberto da Silva, contido no Acórdão n.º 3401-012.621, em sessão de 27.02.2024, que passo a transcrever:

“Conforme bem delineado pelo Parecer Normativo CST n.º 112/78, citado e reproduzido pela decisão de primeira instância, as subvenções para custeio dizem respeito a incentivos nos quais destinam recursos a pessoas jurídicas com vistas a auxiliá-las em suas despesas correntes e operacionais. Já as subvenções para investimentos destinam-se ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, quer por meio da liberação de recursos ou a concessão de benefícios fiscais – inclusive isenção ou redução de impostos.

No que concerne às subvenções para custeio, sendo assim caracterizadas, devem integrar a receita bruta operacional, nos termos do art. 44, inciso IV da Lei n.º 4.506/64 e estarão sujeitas a incidência das contribuições para o PIS e da COFINS.

Já em relação às subvenções para investimentos, também sendo assim caracterizadas, a regra geral é que não devem integrar as bases de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS, nos termos dos arts. 1.ºs, §3º das Leis nos 10.637/02 (inciso X) e 10.833/03 (inciso IX), incluído pela Lei n.º 12.973/2014 (vigência a partir de 1º de janeiro de 2015). Reproduzo:

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

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

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

(...)

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência) (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.185, de 2023) Produção de efeitos

Importante ressaltar que os referidos artigos, bem como outros afetos a este tema, foram revogados pela Medida Provisória n.º 1.185/2023, entretanto, a produção de efeitos das revogações nela previstas somente ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 2024, conforme disposição contida no art. 16 da MP.

Diante das definições acima apresentadas, a questão a ser analisada é verificar se as subvenções governamentais concedidas pelos Estados da Bahia, Pernambuco, Mato Grosso, Piauí, Mato Grosso do Sul e Goiás devem ser consideradas Subvenções para Custeio ou para Investimento.

Antes de adentrarmos na análise das questões afetas ao cabimento da tributação das subvenções para investimentos, vejamos o tratamento contábil que deve ser aplicado às concessões governamentais.

O §2º do artigo 38 do Decreto-Lei 1.598/77 dispôs que as subvenções para investimentos não seriam computadas na determinação do lucro real, desde que registradas em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital):

§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 n.º 1.730, 1979) (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.185, de 2023) Produção de efeitos

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 n.º 1.730, 1979) (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.185, de 2023) Produção de efeitos

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.730, 1979) (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.185, de 2023) Produção de efeitos

Como estamos diante de uma Sociedade Anônima, a Recorrente está sujeita às normas contábeis determinadas pela Lei n.º 6.404/76 que, no mesmo sentido do Decreto-lei n.º 1.598/77, determinava o registro das Subvenções para Investimentos na conta Reserva de Capital nos termos do art. 182, §1º, “d”. Contudo, esta determinação legal foi revogada pela Lei n.º 11.638/2007, facultando a destinação das doações e subvenções governamentais para investimentos para a conta de Reserva de Incentivos Fiscais, nos termos do art. 195-A da Lei n.º 6.404/76. A partir de então, o tratamento contábil a ser aplicado às Subvenções para Investimentos, conforme previsão contida no CPC – 07 R1, todas as subvenções deveriam ser contabilizadas como receitas, ou seja, compor o resultado do exercício.

Destaque-se que a Lei n.º 11.941/2009 (conversão em Lei da MP n.º 449/2008) teve por objetivo a garantia da neutralidade tributária decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n.º 11.638/2007. Para tanto instituiu o Regime Tributário

de Transição (RTT) de apuração do Lucro Real. O art. 18 da Lei no 11.941/2009 disciplinou as condições para exclusão das subvenções para investimento do lucro real nos seguintes termos: 1) reconhecer o seu valor em conta de resultado pelo regime de competência; 2) excluir do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR); 3) manter em reserva de lucro a parcela decorrente de subvenções até o limite do lucro líquido; 4) adicionar ao LALUR quando tiver destinação diversa. Repare que, apesar de estar tratando de Lucro Real, o art. 21 ressalta que poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS o valor das subvenções de que trata o referido art. 18.

Ou seja, de acordo com a Lei nº 11.941/2009, verifica-se a necessidade de análise do tratamento contábil dispensado às subvenções para investimentos em relação aos requisitos e condições aplicados não só para fins de tributação do imposto de renda pelo lucro real mas também para as contribuições sociais.

Passando à análise das questões afetas à tributação. A regra geral para fins de tributação das contribuições para o PIS e da COFINS é que as Subvenções para Investimentos não serão tributadas nos termos dos arts. 1ºs, §3º das Leis nºs 10.637/02 (inciso X) e 10.833/03 (inciso IX), a princípio a partir de 1º de janeiro de 2015, conforme já exposto parágrafos acima. Entretanto, para que não haja tributação, nos termos da lei, necessário verificar se as subvenções para investimentos de fato devem ser assim classificadas/caracterizadas tal qual enquadradas pelo sujeito passivo.

Antes da edição da Lei no 12.973/2014, utilizavam-se os conceitos de subvenções governamentais contidos no Parecer Normativo CST 112/1978, bem como o tratamento contábil neles aplicados para verificação do seu correto enquadramento. Ou seja, deveriam ser efetiva e especificamente destinadas ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico e registradas em contas de reserva de capital (até edição da Lei nº 11.638/2007) ou compor contas de resultado do exercício com faculdade de registro em conta de Reserva de Incentivos Fiscais (após a edição da Lei nº 11.638/2007). Não cumprindo estes requisitos, as Subvenções para Investimentos seriam tributadas.

Com o advento do novo tratamento contábil dado às subvenções, é editada a Lei nº 12.973/2014 cujo art. 30 traz a determinação de que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real desde que concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, registradas na conta de reserva de lucros (Reservas de Incentivos Fiscais) e que sua utilização seja apenas para a absorção de prejuízos ou aumento de capital.

Até a edição da Lei nº 12.973/2014, inclusive, resta evidente a necessidade de ocorrência das seguintes condições, em síntese, para que os valores recebidos a título de Subvenções para Investimento não sejam sujeitos à tributação federal: 1) concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; 2) registro em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Lucros/Reserva de Incentivos Fiscais); 3) utilizados para absorção de prejuízos ou aumento de capital; 4) aplicação na implantação ou expansão do empreendimento (nos termos do PN 112/78).

Entretanto, a partir da vigência da Lei Complementar nº 160/2017, que inseriu os §§4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal “são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no caput de tal dispositivo. Já o §5º esclareceu ainda que esse entendimento deve ser aplicado, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Portanto, com a inserção dos mencionados §§4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, entendo que não é mais cabível a exigência a respeito da demonstração pelos sujeitos

passivos de que houve a aplicação dos recursos oriundos das subvenções na implantação ou expansão do empreendimento.

Destaque-se ainda que, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, os convênios deverão atender também as seguintes condições a serem observadas pelos entes federativos: 1) 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; 2) 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.

Ou seja, além dos requisitos/condições previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, exigidos do subvencionado, há ainda exigências a serem cumpridas pelo Estado subvencionador, nos termos do caput do citado art. 30 e do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017.

Relevante aqui fazer um adendo de que, apesar deste relator ter apresentado os requisitos previstos no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, especificamente no que concerne a registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reservas de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76) e na verificação da sua utilização para absorção de prejuízo ou aumento de capital social, tais requisitos são determinações legais específicas para fins de apuração do lucro real. Ou seja, não há previsão legal expressa destas condições para fins de exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS. Este entendimento também se encontra consubstanciado nas conclusões da Solução de Consulta COSIT nº 253/2023 de 25 de outubro de 2023.

Após a apresentação deste necessário transcurso da evolução legislativa sobre as subvenções governamentais, entendo que, para todos os processos administrativos (e judiciais) não definitivamente julgados, deve ser analisado o cumprimento dos seguintes requisitos para fins de verificação da possibilidade da sua exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS:

- 1) concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- 2) publicação pelo Estado subvencionador, em seus respectivos diários oficiais, da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais;
- 3) registro e depósito da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais na Secretaria Executiva do CONFAZ.”

Nesses termos, ao que concerne ao caso concreto, aplicarei os mesmos requisitos do nobre Conselheiro.

Por fim, antes da análise das questões controvertidas, sabe-se que o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, foi expressamente revogado pela Lei nº 14.789, de 2023, contudo, entendo não ser possível o afastamento do citado dispositivo ao caso, inclusive não cabendo a aplicação do instituto da retroatividade benigna, no sentido de surtir efeitos sobre fatos geradores pretéritos, com base no art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que o artigo expressamente revogado versava sobre as regras de registro das subvenções para investimento, e não sobre penalidades, razão pela qual, não se poderia, assim, supor que o a Lei nº 14.789, de 2023, imporia uma "penalidade" menos severa que a Lei nº 12.973, de 2014, portanto, não há espaço para aplicação da alínea “c”, inciso IV, do art. 106 do CTN.

Avanço.

A fiscalização concluiu que todos os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS usufruídos em 2016 pela recorrente, escriturados nas contas contábeis n.º 3222003 – INCENTIVOS ICMS e n.º 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST, caracterizam-se como subvenções para custeio, e que nesta condição devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Passemos a cada um dos incentivos, na ordem apresentada pelo relatório fiscal, sob a ótica da concessão vinculada ao investimento e quanto ao registro e depósito do ato concessivo no CONFAZ:

a) Estado da Bahia – DESENVOLVE

A fiscalização destaca que o ato concessivo deste benefício fiscal é a Resolução n.º 012, de 2008, sendo que os demais atos concessivos relacionados, quais sejam, Resoluções 81, de 2008, 186, de 2011, e 35, de 2018, não foram apresentados pela recorrente durante o procedimento fiscal.

O art. 1.º do ato instituidor dispõe que a recorrente foi habilitada para o projeto de ampliação da BUNGE ALIMENTOS S/A CNPJ n.º 84.045.101/0228-39, localizado no município de Luiz Eduardo Magalhães”.

A fiscalização destaca que a Lei n.º 7.980, de 2001, que criou o incentivo, teve por finalidade “estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos e processos já existentes”.

Portanto, há que se considerar que subvenção fora concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Quanto ao registro e depósito, a fiscalização examinou o Certificado de Registro e Depósito (CRD) SE/CONFAZ n.º 20, de 2018 (fl. 5134), fazendo-se as seguintes constatações:

“Tal CRD apenas declara que o Estado da Bahia efetuou o depósito de planilhas dos atos normativos e dos atos concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cuja relação foi publicada no Diário Oficial do Estado por meio do Decreto n.º 18.270/2018.

No anexo ao Decreto n.º 18.270/18 foram relacionados os atos normativos que instituíram o benefício usufruído pela fiscalizada, conforme indicado nas duas planilhas apresentadas: Lei n.º 7.980/01 e Decreto n.º 8.205/02.

O citado Certificado de Registro e Depósito apenas declarou que a unidade federada efetuou o registro e depósito de atos normativos e concessivos, identificando apenas os atos de publicação da relação de atos normativos de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, ou seja, sem identificar os atos concessivos depositados. O CRD menciona que depósito foi acompanhado de correios eletrônicos, provavelmente contendo a documentação comprobatória dos atos concessivos e

normativos. A “documentação comprobatória” consiste nos próprios atos e suas alterações, na definição do inciso III do § 2º da cláusula primeira do Convênio ICMS 190/17. Entretanto, apesar de mencionar a entrega dos arquivos eletrônicos, o CRD não identifica os atos concessivos depositados.

Os atos concessivos, como já dito, são aqueles que concedem determinado incentivo fiscal a contribuinte específico e identificado, muitas vezes assinalando os compromissos de investimentos assumidos pelo contribuinte para a instalação ou expansão de empreendimento econômico, tais como os atos denominados “Termo de Acordo”, “Termo de Concessão”, “Protocolo”, entre outros.

O ato concessivo do benefício fiscal em comento é a Resolução nº 012/2008. Os outros atos concessivos mencionados na planilha, quais sejam, Resoluções 81/2008, 186/2011 e 35/2018, não foram apresentados pela contribuinte no âmbito deste procedimento fiscal.

Ocorre que, a fim de se comprovar o registro e depósito do ato concessivo específico, conforme determinam o art. 10 e o art. 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 160/17, é necessário que a contribuinte demonstre que a Resolução 12/2008 constou do depósito efetuado pelo Estado da Bahia no CONFAZ. Entretanto, a fiscalizada não se desincumbiu desta tarefa, visto que o CRD não menciona que seu ato concessivo específico foi depositado.”

Assim, ficou configurado o desatendimento ao requisito previsto no art. 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017.

b) Estado de Pernambuco – PRODEPE

O programa não estabelecia vinculação dos recursos liberados para fins de investimento, com possibilidade, inclusive, de uso da subvenção como capital de giro, nos termos previstos pela norma que instituiu o programa, a Lei nº 11.675, de 1999, do Estado de Pernambuco.

O propósito desta norma baseia-se na atração e promoção de investimentos na atividade industrial. De acordo com o art. 5º do diploma legal, o incentivo, destinado à empresas industriais, abrangeu, exclusivamente, as “hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos”.

Por consequência, essa subvenção também se concedeu como estímulo à instalação ou expansão de empreendimentos econômicos.

No que diz respeito ao registro e depósito, a fiscalização analisou o Certificado de Registro e Depósito SE/CONFAZ nº 22, de 2019, constatando o seguinte:

“Tal CRD apenas declara que o Estado de Pernambuco efetuou o depósito de planilhas dos atos normativos e dos atos concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cuja relação foi publicada no Diário Oficial do Estado por meio do Decreto nº 45.801/2018.

No anexo ao Decreto nº 45.801/18 foram relacionados os atos normativos que instituíram o benefício usufruído pela fiscalizada, conforme indicado nas duas planilhas apresentadas: Lei nº 11.675/99 e Decreto nº 21.959/99.

O citado Certificado de Registro e Depósito apenas declarou que a unidade federada efetuou o registro e depósito de atos normativos e concessivos, identificando apenas os atos de publicação da relação de atos normativos de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, ou seja, sem identificar os atos concessivos depositados. O CRD menciona que o depósito foi efetuado com uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens, provavelmente contendo a documentação comprobatória dos atos concessivos e normativos. A “documentação comprobatória” consiste nos próprios atos e suas alterações, na definição do inciso III do § 2º da cláusula primeira do Convênio ICMS 190/17. Entretanto, apesar de mencionar a entrega dos arquivos eletrônicos, o CRD não identifica os atos concessivos depositados.

Os atos concessivos, como já dito, são aqueles que concedem determinado incentivo fiscal a contribuinte específico e identificado, muitas vezes assinalando os compromissos de investimentos assumidos pelo contribuinte para a instalação ou expansão de empreendimento econômico, tais como os atos denominados “Termo de Acordo”, “Termo de Concessão”, “Protocolo”, entre outros.

No caso específico do Estado de Pernambuco, os benefícios foram concedidos à fiscalizada por meio dos Decretos concessivos nº 23.540/01 e 28.729/05.

Ocorre que, a fim de se comprovar o registro e depósito dos atos concessivos específicos, conforme determinam o art. 10 e o art. 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 160/17, é necessário que a contribuinte demonstre que os Decretos nº 23.540/01 e 28.729/05 constaram do depósito efetuado pelo Estado de Pernambuco no CONFAZ. Entretanto, a fiscalizada não se desincumbiu desta tarefa, visto que o CRD não menciona que seus atos concessivos específicos foram depositados.”

Configurado, portanto, o não atendimento ao requerido pelo art. 10 da LC nº 160, de 2017.

c) Estado do Mato Grosso – PRODEIC

O programa previa que a recorrente deveria implementar um complexo industrial no município de Rondonópolis, conforme cláusula segunda do Protocolo. E, por meio de aditivo ao termo de acordo de 05.05.2008, datado de 27.09.2011, estendeu-se a concessão à filial do município de Nova Mutum, contudo, a autoridade fiscal afirma que não há qualquer obrigação de investimento por parte da recorrente.

Em verificação ao Termo de Acordo e ao Termo Aditivo, resta claro que os referidos incentivos também foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

No que concerne o registro e depósito, a fiscalização examinou o Certificado de Registro e Depósito SE/CONFAZ nº 46, de 2018, do que se verificou:

“Tal CRD apenas declara que o Estado do Mato Grosso efetuou o depósito de planilhas dos atos normativos e dos atos concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cuja relação foi publicada no Diário Oficial do Estado por meio do Decreto nº 1.420/2018.

No anexo ao Decreto nº 1.420/18 foram relacionados os atos normativos que instituíram o benefício usufruído pela fiscalizada, conforme indicado nas duas planilhas apresentadas: Lei nº 7.958/03 e Decreto nº 1.432/03.

O citado Certificado de Registro e Depósito apenas declarou que a unidade federada efetuou o registro e depósito de atos normativos e concessivos, identificando apenas o Decreto nº 1.420/2018, que é o ato de publicação da relação de atos normativos de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, ou seja, sem identificar os atos concessivos depositados. O CRD menciona que depósito foi acompanhado de mídia física (CD), provavelmente contendo a documentação comprobatória dos atos concessivos e normativos. A “documentação comprobatória” consiste nos próprios atos e suas alterações, na definição do inciso III do § 2º da cláusula primeira do Convênio ICMS 190/17. Entretanto, apesar de mencionar a entrega dos arquivos eletrônicos, o CRD não identifica os atos concessivos depositados.

Os atos concessivos, como já dito, são aqueles que concedem determinado incentivo fiscal a contribuinte específico e identificado, muitas vezes assinalando os compromissos de investimentos assumidos pelo contribuinte para a instalação ou expansão de empreendimento econômico, tais como os atos denominados “Termo de Acordo”, “Termo de Concessão”, “Protocolo”, entre outros.

A contribuinte indicou em suas planilhas diversos atos concessivos, porém juntou ao Dossiê Digital apenas o Protocolo de Intenções s/nº, de 29/09/2005, e o “Primeiro Termo Aditivo ao Termo de Acordo assinado em 05/05/2008”, de 27/09/2011.

Ocorre que, a fim de se comprovar o registro e depósito dos atos concessivos específicos, conforme determinam o art. 10 e o art. 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 160/17, é necessário que a contribuinte demonstre que Protocolo de Intenções de 29/09/2005 e o Termo Aditivo de 27/09/2011 constaram do depósito efetuado pelo Estado do Mato Grosso no CONFAZ. Entretanto, a fiscalizada não se desincumbiu desta tarefa, visto que o CRD não menciona que seus atos concessivos específicos foram depositados.”

Da mesma forma, a autoridade fiscal configurou a desobediência ao art. 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017.

d) Estado do Piauí

Trata-se de benefício fiscal instituído pela Lei nº 4.859, de 1996, do Estado do Piauí, e regulamentado pelo Decreto nº 9.591, de 1996. O ato que concedeu o benefício fiscal à recorrente foi o Decreto nº 10.867, de 2002, tendo com objeto a implantação de empreendimento no município de Uruçuí. A lei instituidora do benefício não previu a exigência da efetiva aplicação das subvenções nos investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimento econômico, apenas a criação e manutenção de 500 postos de trabalho.

Contudo, a Lei Estadual nº 4.859, de 1996 previu, no art. 1º, a concessão do incentivo fiscal quando houver acordo com estabelecimentos industriais para “implantação, realocação, revitalização e ampliação de unidades fabris já instaladas”.

O art. 2º definiu como ampliação “o aumento da capacidade instalada do estabelecimento, do qual resulte incremento real de receita e/ou absorção de mão-de-obra, de pelo menos 1/3 (um terço) da já existente, exceto se decorrente de fusão ou incorporação de empresas, de que trata o § 6º do art. 4º”.

Nesse sentido, tais subvenções enquadram-se como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Quanto ao registro e depósito deste benefício, a autoridade fiscal verificou o Certificado de Registro e Depósito SE/CONFAZ n.º 23, de 2019, apresentando as seguintes conclusões:

“Tal CRD apenas declara que o Estado do Piauí efetuou o depósito de planilhas dos atos normativos e dos atos concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cuja relação foi publicada no Diário Oficial do Estado por meio do Decreto n.º 17.691/2018.

No anexo ao Decreto n.º 17.691/18 foram relacionados os atos normativos que instituíram o benefício usufruído pela fiscalizada, conforme indicado nas duas planilhas apresentadas: Lei n.º 4.859/1996 e Decreto n.º 9.591/96. O Decreto n.º 13.275/2008, regulamentado pela Portaria n.º 49/08, prorrogou os benefícios fiscais concedidos com base na Lei n.º 4.859/96.

O citado Certificado de Registro e Depósito apenas declarou que a unidade federada efetuou o registro e depósito de atos normativos e concessivos, identificando apenas o Decreto n.º 17.691/2018, que é o ato de publicação da relação de atos normativos de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17. Ou seja, o CRD não identificou os atos concessivos depositados. O CRD menciona que o depósito foi acompanhado de correio eletrônico, provavelmente contendo a documentação comprobatória dos atos concessivos e normativos. A “documentação comprobatória” consiste nos próprios atos e suas alterações, na definição do inciso III do § 2º da cláusula primeira do Convênio ICMS 190/17. Entretanto, apesar de mencionar a entrega dos arquivos eletrônicos, o CRD não identifica os atos concessivos depositados.

Os atos concessivos, como já dito, são aqueles que concedem determinado incentivo fiscal a contribuinte específico e identificado, muitas vezes assinalando os compromissos de investimentos assumidos pelo contribuinte para a instalação ou expansão de empreendimento econômico, tais como os atos denominados “Termo de Acordo”, “Termo de Concessão”, “Protocolo”, entre outros.

No caso específico do Estado do Piauí, o benefício foi concedido à fiscalizada por meio do Decreto concessivo n.º 10.867/02, tendo sido prorrogado por meio do Parecer Técnico 003/2011 (folha 3345).

Ocorre que, a fim de se comprovar o registro e depósito dos atos concessivos específicos, conforme determinam o art. 10 e o art. 3º, inciso II, da Lei Complementar n.º 160/17, é necessário que a contribuinte demonstre que o Decreto n.º 10.867/02 constou do depósito efetuado pelo Estado do Piauí no CONFAZ. Entretanto, a fiscalizada não se desincumbiu desta tarefa, visto que o CRD não menciona que seu ato concessivo específico foi depositado.

Interessante notar que o Decreto que deu publicidade à relação dos benefícios fiscais em vigor contém atos concessivos referentes a diversos contribuintes. Entretanto, nem o Decreto n.º 10.867/02 nem o Parecer Técnico n.º 003/2011 foram mencionados. (destaquei)

Por conseguinte, comprovado o descumprimento do requisito do art. 10 da LC n.º 160, de 2017.

e) **Estado do Mato Grosso do Sul – MS Empreendedor**

Os benefícios foram concedidos à recorrente por meio do Termo de Acordo n.º 10, de 2007, e de seu Sétimo Aditivo, de 12.03.2014, instituídos através da Lei Complementar Estadual n.º 93, de 2001, e regulamentados pelo Decreto n.º 10.604, de 2001.

Do aditivo, verifica-se que não há vinculação a qualquer investimento, do que as subvenções foram concedidas para manutenção da indústria de óleo bruto degomado e farelo de soja, no município de Dourados.

Dos argumentos apresentados pela recorrente, não há nada que comprove o vínculo do benefício concedido ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Avançando em relação ao registro e depósito deste incentivo, a fiscalização analisou os Certificados de Registro e Depósito SE/CONFAZ n.ºs 29, 58, 70, 78, de 2018, 8, 14, 30, 41, 51, 69, 79 e 89, de 2019, do que concluiu:

“O primeiro deles, CRD 29/2018, apenas declara que o Estado do Mato Grosso do Sul efetuou o depósito de planilhas dos atos normativos e dos atos concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cuja relação foi publicada no Diário Oficial do Estado por meio do Decreto n.º 14.979/2018.

No anexo ao Decreto n.º 14.979/18 foram relacionados os atos normativos que instituíram o benefício usufruído pela fiscalizada, conforme indicado nas duas planilhas apresentadas: Lei complementar n.º 93/2001 e Decreto n.º 10.604/01.

O citado Certificado de Registro e Depósito 29/2018 apenas declarou que a unidade federada efetuou o registro e depósito de atos normativos e concessivos, identificando apenas o Decreto n.º 14.979/2018, que é o ato de publicação da relação de atos normativos de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, ou seja, sem identificar os atos concessivos depositados. O CRD menciona que depósito foi acompanhado de mídia física (CD), provavelmente contendo a documentação comprobatória dos atos concessivos e normativos. A “documentação comprobatória” consiste nos próprios atos e suas alterações, na definição do inciso III do § 2º da cláusula primeira do Convênio ICMS 190/17. Entretanto, apesar de mencionar a entrega dos arquivos eletrônicos, citado CRD 29/2018 não identifica os atos concessivos depositados.

Os demais CRD's emitidos em relação ao Estado do Mato Grosso do Sul tratam do depósito de relação complementar de atos normativos e concessivos e/ou do depósito de atos normativos e concessivos de extensão (adesão interna), alteração e adesão de benefícios fiscais. Nenhum deles identifica os atos concessivos depositados. Não há como saber, portanto, se os atos concessivos relativos à fiscalizada foram de fato depositados. É tampouco a própria fiscalizada o sabe, haja vista que citou em sua planilha, e apresentou cópias, de todos os CRD's emitidos em relação ao Estado do Mato Grosso do Sul. Evidentemente, seu ato concessivo deveria constar em apenas um depósito, e não em todos eles.

Os atos concessivos, como já dito, são aqueles que concedem determinado incentivo fiscal a contribuinte específico e identificado, muitas vezes assinalando os compromissos de investimentos assumidos pelo contribuinte para a instalação ou expansão de empreendimento econômico, tais como os atos denominados “Termo de Acordo”, “Termo de Concessão”, “Protocolo”, entre outros.

No caso específico do Estado do Mato Grosso do Sul, os benefícios foram concedidos à fiscalizada por meio do Termo de Acordo 10/2007 e de seu Sétimo Aditivo.

Ocorre que, a fim de se comprovar o registro e depósito dos atos concessivos específicos, conforme determinam o art. 10 e o art. 3º, inciso II, da Lei Complementar n.º 160/17, é necessário que a contribuinte demonstre que o Termo de Acordo 10/2007 e seu Sétimo Aditivo constaram de depósito efetuado pelo Estado do Mato Grosso do Sul no CONFAZ. Entretanto, a fiscalizada não se desincumbiu dessa tarefa, visto que nenhum dos Certificados de Registro e Depósito emitidos em relação ao Estado do Mato Grosso do Sul menciona que seus atos concessivos específicos foram depositados.”

Conforme demonstrado, igualmente não houve atendimento ao art. 10 da LC n.º 160, de 2017, neste incentivo.

Concluo.

Os Certificados de Registro e Depósito – SE/CONFAZ encontram-se às fls. 5.134 a 5.172 do processo.

A recorrente argumenta em seu recurso que a *“juntada de tais documentos não se faz possível! Trata-se de documentos que estão em poder da própria administração pública (Estados e Distrito Federal)”*, sendo que *“tal obrigação compete aos Estados e ao Distrito Federal, e não aos contribuintes, como a recorrente”*.

Contudo, em atendimento ao procedimento de diligência do Processo n.º 13971.723959/2015-76, a mesma recorrente apresentou documentos nos quais constam a publicação dos atos normativos nos respectivos diários oficiais dos Estados, os certificados de registros e depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ dos atos concessivos dos Estados objetos daquela análise.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, não podendo o contribuinte apresentá-la em outro momento a menos que demonstre motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

O rito administrativo não se presta para suprir ausência de provas que já poderiam ter sido apresentadas durante a ação fiscal, do que devem ser mantidas as subvenções em comento na base de cálculo das contribuições.

Em relação aos precedentes trazido pelo recurso, formalizados no Acórdão CARF n.º 1401-003.731, de 19.09.2019, e no Acórdão DRJ/Florianópolis n.º 07.46.859, de 28.05.2020, é pacífico que são expressamente previstas na legislação as hipóteses em que a jurisprudência vincula o julgador administrativo, v.g. as tratadas no § 6º do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009; e no art. 98 do Regimento Interno do CARF. Mesmo diante de tais hipóteses, só há vinculação se as características do caso concreto permitirem enquadrá-lo estritamente no precedente.

Diante disso, nego provimento ao recurso nesta matéria.

2. Da inclusão das demais subvenções na base de cálculo das contribuições - conta n.º 3222003 – INCENTIVOS ICMS

Inicialmente, a fiscalização aponta para o fato de que os Certificados de Registro e Depósito, dos benefícios escriturados na conta nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS, não relacionam os atos concessivos depositados, em desobediência ao art. 10 da LC nº 160, de 2017.

Em seguida, analisa-os sob a ótica do estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, com as seguintes observações:

“• Estado de Minas Gerais – a base legal informada é o art. 75, inciso XXVI, do RICMS/MG, que assegura crédito presumido ao estabelecimento industrial fabricante, nas saídas de farinha de trigo, inclusive de misturas pré-preparadas, de valor equivalente ao imposto devido. Não há qualquer menção à ampliação ou expansão de empreendimentos econômicos.

• Estado do Mato Grosso do Sul – a base legal informada é o Decreto nº 10.098/2000, que trata do tratamento tributário dispensado a estabelecimentos que se enquadrem nos Códigos de Atividades Econômicas (CAE) 41.010, 40.130 e 40.902. Não há, no decreto, qualquer menção à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

• Estado de Santa Catarina – trata-se do Tratamento Tributário Diferenciado (TTD) nº 135000000005856, Termo de Concessão nº 155000004705401. O item 1 do TTD menciona que o benefício fora concedido “visando incrementar investimentos, emprego e renda no Estado”, sem citar, contudo, a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Há apenas mais uma menção a investimentos no TTD, constante no item 8.11.c, que menciona o investimento na “manutenção ou expansão” de empreendimentos econômicos. Assim, verifica-se que a mera manutenção do empreendimento atenderia à exigência do TTD, enquanto o art. 30 da Lei nº 12.973/14 claramente exige a intenção de implantar novo empreendimento ou de expandir empreendimento já existente. Não está presente, neste benefício do Estado de Santa Catarina, a intenção do subvencionador de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos.

• Estado de Goiás – a contribuinte informou como bases normativas o art. 11, inciso XXXI, do Anexo IX do RICMS/GO (Decreto nº 4.852/1997) e o Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) nº 1186/2003, que possui fundamento legal no art. 11, inciso XXX, do Anexo IX do RICMS/GO. O benefício fiscal em comento se refere a créditos outorgados em operações agroindustriais, sem qualquer menção a ampliação ou expansão de empreendimentos econômicos, seja no ato normativo, seja no ato concessivo.

• Estado do Rio Grande do Sul – a contribuinte não indicou a base legal e nem apresentou documentação comprobatória.

• Estado do Paraná – a base legal informada é o Decreto nº 7.871/2017 (RICMS/PR), Anexo VII, itens 21 a 24, 35 e 52. Trata-se de crédito presumido apurado nas saídas de trigo em grão, farinha de trigo e de misturas pré-preparadas para panificação e bolos. Não há qualquer menção à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Além disso, a base legal informada é do ano de 2017, ou seja, foi editada posteriormente aos fatos geradores ora analisados.

• Estado do Rio de Janeiro – a base legal informada é o Decreto nº 38.938/2006, que altera o tratamento tributário nas operações com trigo e produtos dele derivados. Não há qualquer menção à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

• Estado de São Paulo – os atos normativos informados são os Decretos nº 51.598/07, 52.585/07 e 52.838/08. Trata-se de diferimento do lançamento do imposto sobre as saídas de trigo em grão e de regime especial de tributação nas operações com produtos alimentícios. Não há qualquer menção à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

• Estado de Pernambuco – a base legal informada foi o Decreto n.º 23.540/2001, que concedeu à fiscalizada o estímulo de que trata o art. 5º do Decreto n.º 21.959/99 (PRODEPE). Trata-se de crédito presumido de 5% sobre as saídas interestaduais, concedido pela alínea “a” do inciso V do art. 2º do Decreto n.º 23.540/01. Note-se que benefício fiscal do PRODEPE baseado no mesmo ato concessivo, porém com fundamento em dispositivo distinto, foi escriturado na conta n.º 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST. Como já mencionado em relação ao PRODEPE, a Lei que o instituiu (Lei Estadual n.º 11.675/99), embora mencione o estímulo à implantação e à expansão de empreendimentos, permite a destinação da subvenção ao capital de giro, o que descumprir o requisito da efetiva e específica aplicação da subvenção em investimentos, conforme preceitua o item 7.1.II.b do PN CST 112/78.

Com relação às exigências do PN CST 112/78, fica evidente que nenhum dos benefícios fiscais acima descritos as atendem. Isto porque, à exceção do benefício concedido pelo Estado de Pernambuco, não há, nos atos normativos, menção alguma a investimentos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, o que afronta o item 7.1.II, alíneas “a”, “b” e “c”, do citado Parecer Normativo. E nem mesmo em relação ao benefício do Estado de Pernambuco as exigências do PN CST 112/78 estão atendidas, conforme acima descrito.”

A recorrente, por sua vez, após discorrer sobre as características das subvenções, defendendo a natureza de recuperação de custos e despesas, não se enquadrando no conceito de receita, mas de mera transferência patrimonial, e sobre a ofensa ao princípio federativo e à imunidade recíproca ao se decidir pela tributação das subvenções, alega que seria vedado ao poder público exigir “*outros requisitos ou condições não previstos*” no art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, senão (a) o registro da subvenção em conta de reserva de incentivos fiscais, nos termos do art. 195-A, da Lei n.º 6404, de 1976, e (b) a impossibilidade de distribuição desta parcela do patrimônio aos sócios, limitando-se à utilização para aumento de capital ou absorção de prejuízos.

Em seguida, analisa cada um dos créditos governamentais, sem contudo trazer elementos sobre o registro e depósito dos atos concessivos e sobre a vinculação à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos:

A decisão recorrida assim apresentou sua motivação sobre o tema:

“A contribuinte, por sua vez, em sede de manifestação de inconformidade, veio aos autos fazendo um longo discurso sobre os fatos narrados pela fiscalização, resumidos nos itens “b” e “c” acima, bem como, em linhas gerais, aduz que as subvenções governamentais de qualquer natureza (investimento e/ou custeio) são “não receitas”, dado que não decorrem de negócios jurídicos praticados pela empresa em favor do pagador, tampouco são produtos advindos de seu patrimônio. As subvenções correntes assemelham-se às recuperações de custos e despesas, não constituindo receitas da pessoa jurídica, mas, sim, mera transferência patrimonial. Por isso é que a jurisprudência, tanto administrativa, como judicial, vem se pronunciando no sentido de afastar a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins ao analisar hipóteses de subvenções para custeio concedidas sob a forma de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais.

Como se vê, além da contribuinte não ter se manifestado em relação ao registro do valor de R\$ 131.659.882,00, na conta n.º 3222003 -INCENTIVOS ICMS, ela mesma admite que os valores em comento não se tratam de subvenções para investimento. Tanto é que ela pleiteia que seja aplicado às subvenções para custeio o mesmo tratamento dado às subvenções para investimento.

Posto isto, importa registrar que nos termos do art. 392 e 443, do Decreto nº 3.000, de 1999, abaixo colacionado, em essência, as subvenções para custeio devem ser computadas no lucro operacional, devendo ser tributadas pelo PIS/Pasep e Cofins. Somente, as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real.

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;

(...)

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:

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 utilizada para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Grifei)

Não bastasse isso, ainda, que os valores em comento se tratassem de subvenção de investimento, tal como pretende a defesa, nos termos do caput do art. 30, da Lei nº 12.973, de 2014, para que os incentivos fiscais, concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não sejam computadas na determinação do lucro real, elas tem que ser registradas em reserva de lucros a que se refere o art. 195 – A, da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Com efeito, considerando-se que da análise dos argumentos da defesa é plausível concluir que a própria contribuinte admite que os valores ora contestados não se tratam de subvenções para investimento e que a defendente não comprovou que os valores em apreço foram escriturados na forma da lei, independente da análise dos demais argumentos trazidos aos autos pela fiscalizada, referidos valores devem ser tributados.”

A fiscalização, ao fim, conclui que os incentivos escriturados, à exceção dos valores do REINTEGRA, configuram receitas de subvenções para custeio e devem ser computados na apuração da base de cálculo das contribuições.

Da análise dos fatos e argumentos apresentados, não há como socorrer a recorrente.

3. Das receitas de venda de pré-mistura para pães

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

análise resume-se, sem prejuízo, à caracterização do produto vendido pela recorrente como "pré-mistura para pão comum" ou "pão comum".

A fiscalização entende, em breve síntese, que o pão comum deve ser composto unicamente de farinha de cereais, fermento e sal, sendo que qualquer adição de outro ingrediente descaracteriza a classificação como pão comum, não sendo aplicável a alíquota zero:

“Em relação às pré-misturas para pão doce (pré mescla e Veramix), consulta a sítio mantido pelo sujeito passivo na internet16 revelou sugestão para que a pré-mistura fosse utilizada para a produção de tranças, roscas e bisnaguinhas, conforme descrição do produto que consta no **Anexo 3** a este Relatório.

Ora, é difícil argumentar que tranças e roscas possam ser classificadas como pão comum, haja vista ser corriqueiro nesses produtos o acréscimo de recheios produzidos com ovos, coco, leite, entre outros ingredientes. A possível adição de diversos tipos de recheio revela que a pré-mistura em comento não é própria para a produção de “pão comum”, que pode conter apenas farinha de cereais, fermento e sal, na acepção da NESH. Desta forma, não pode a pré-mistura para pão doce ser classificada no Ex 01 da NCM 1901.20.00, não sendo aplicável o benefício fiscal concedido pelo inciso XVI do art. 1º da Lei nº 10.925/04.

(...)

Em relação à pré-mistura para pão de forma, pão de hot dog e pão de hambúrguer, a própria descrição dos produtos que podem com ela ser produzidos já exclui a classificação no Ex 01 da NCM 1901.20.00, haja vista que o pão de forma deve ser classificado no código 1905.90.10, e não no código 1905.90.90, onde deve ser classificado o pão comum. Ora, se a pré-mistura pode ser utilizada para a produção de pão de forma, ela não é específica para a produção do pão comum.

Além disso, a descrição do produto, constante em sítio mantido pelo sujeito passivo na internet, contém a sugestão para a adição de leite em pó na produção de pão de forma, conforme consta no **Anexo 4** a este Relatório.” (destaques no original)

A recorrente rebate a conclusão da autoridade fiscal, que utilizou instruções de preparo contidas no sítio da recorrente para “pão doce” e “pão de hot dog e de hambúrguer”, tendo em vista que orientações não alteram a formulação das pré-misturas, não se podendo desqualificá-las como destinadas a produzir o “pão comum”.

Alega, também, que a fiscalização equivocadamente alterou a classificação fiscal da pré-mistura para pão, visto que é própria para a produção do pão comum, entende, com base na NESH, que pão comum não é aquele que contém exclusivamente farinhas de cereais, fermento e sal e que os pães, da mesma posição, podem conter ingredientes adicionais, o que não alteraria a classificação fiscal.

Apresenta a exposição de motivos da Lei nº 11.787/2008, que em seu item 2 traz “a proposta objetiva reduzir o impacto no preço do pão comum dos aumentos de custos relativos a insumos e transporte. Entende-se por “pão comum” o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar. Com esta medida garante-se que não faltará o pão de trigo na mesa do brasileiro, item indispensável a sua dieta”, para a qual interpreta que o advérbio de exclusão “apenas” “não se refere à totalidade dos ingredientes que compõem o pão comum, mas, sim, à sua composição básica”.

E conclui com o entendimento de que *“os pães doce, de forma, de hot-dog e hamburger não se enquadram em nenhuma outra classificação fiscal que não aquela própria para o pão comum”*.

O julgador de piso assim decidiu a controvérsia:

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

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

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

(...)

E ao contrário do que argumenta a fiscalizada a autoridade a quo concluiu que as pré-misturas para pão doce, hot dog e hambúrguer por serem apenas um dos ingredientes utilizados na fabricação de pão atrai a aplicação da classificação mais próxima da descrição apresentada pela NESH, que é o de misturas e pastas para preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05, classificadas na NCM 1901.20.00

Assim sendo, considerando-se que a interpretação da legislação que rege a matéria não permite elasticidade ou compreensão analógica, mas somente a literal, nos termos do art. 111, da Lei n.º 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, há que se manter a tributação dos valores ora contestados, nos exatos termos iniciais.”

Nesse sentido, tomo como minhas as razões do já citado Acórdão n.º 3401-012.621, do Conselheiro Marcos Roberto da Silva, que, por sua vez, adota a decisão de mesmo sentido contida no Acórdão n.º 3401-009.071, de relatoria do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, do que se conclui:

“Mas o que vem a ser “pré-mistura para pão comum” ou “pão comum”?”

A nota A1 da Posição 19.05 da NESH trata especificamente do pão comum e destaca que este “frequentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal”. Já a Exposição de Motivos da Lei 11.787/08 que incluiu o inciso XVI no art. 1.º da Lei n.º 10.925/04 esclarece que o pão comum é “obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar”. Ou seja, o pão comum deve ser constituído apenas por farinhas de cereais, fermento, água, sal e/ou açúcar. Via de consequência, as pré-misturas, para derivarem pães comuns, devem ser apenas ser adicionadas à sua composição o ingrediente água.

As pré-misturas desqualificadas pela fiscalização como sendo para pão comum são os destinados a “pão doce”, “pão de forma”, “pão de hot dog” e “pão de hambúrguer”. Essa desqualificação decorreu da identificação no sítio da recorrente de que, para cada um dos citados pães, havia a sugestão de adição de ingredientes como recheios (pão doce) e leite em pó (pão de forma).

Como estamos tratando de pleito relacionado a direito creditório, e a fiscalização afirma que para ser pré-mistura para pão comum a composição deve ser unicamente de farinha de cereais, fermento e sal, nos termos da nota da NESH já reproduzida, não entendo que a decisão recorrida tenha inovado na fundamentação para afirmar que a pré-mistura não é destinada para produção de “pão comum”, tal qual afirmado pela Recorrente. O que importa neste momento é verificar se a composição das pré-misturas estão de acordo com o estabelecido na NESH combinado com a exposição de motivos da norma (Lei nº 11.787/08) que ampliou o benefício de redução da alíquota das contribuições sociais a zero para tais pré-misturas.

Vejamos o que consta como ingredientes da “PRÉ MISTURA PRÉ-MESCLA PÃO DOCE - 25KG” e da “PRÉ MISTURA PRÉ-MESCLA PÃO DE FORMA, HAMBÚRGUER E HOT DOG - 25KG” juntados às e-fls. 478 a 483:

* Ingredientes do pão doce – “Farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, açúcar, sal, emulsificantes: mono e diglicerídeos de ácidos graxos e estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, melhorador de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida e conservante: propionato de cálcio. CONTÉM GLÚTEN.”

* Ingredientes dos pães de forma, hambúrguer e hot dog – “farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, açúcar, sal, emulsificantes: mono e diglicerídeos de ácidos graxos e estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, melhorador de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida e conservante: propionato de cálcio. CONTÉM GLÚTEN.”

Ou seja, verifica-se que as pré-misturas não contém apenas “farinhas de cereais, fermento, água, sal e/ou açúcar”, mas outros ingredientes/aditivos, seja qual for a denominação atribuída pela recorrente para as substâncias/produtos inseridos na mistura. Destaque-se que este relator analisou a Portaria SVS/MS nº 540/1997 e verificou que não há nenhuma determinação para utilização de aditivos, mas sim uma regulação por parte daquela Agência de modo a ter controle sobre a aplicação destes nos ingredientes dos alimentos produzidos. Esta mesma própria portaria assim define o que vem a ser ingredientes:

“1.1 Ingrediente: é qualquer substância, incluídos os aditivos alimentares, empregada na fabricação ou preparação de um alimento e que permanece no produto final, ainda que de forma modificada. (grifos do relator)

1.2 - Aditivo Alimentar: é qualquer ingrediente adicionado intencionalmente aos alimentos, sem propósito de nutrir, com o objetivo de modificar as características físicas, químicas, biológicas ou sensoriais, durante a fabricação, processamento, preparação, tratamento, embalagem, acondicionamento, armazenagem, transporte ou manipulação de um alimento. Ao agregar-se poderá resultar em que o próprio aditivo ou seus derivados se convertam em um componente de tal alimento. Esta definição não inclui os contaminantes ou substâncias nutritivas que sejam incorporadas ao alimento para manter ou melhorar suas propriedades nutricionais.”

Portanto, concordo com a fiscalização e a decisão recorrida que não se trata de pré-misturas de pão comum.

Este mesmo entendimento foi o adotado nesta mesma 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara no Acórdão nº 3401-009.071, em composição totalmente diversa da presente.

Reproduzo a seguir trecho do voto condutor do referido acórdão de lavra do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto:

“2.3.4.1. Em complemento, a NESH ao tratar do pão comum (nota A1 da Posição 19.05) destaca que este “frequentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal” em sentido próximo a Exposição de Motivos da Lei 11.787/08 (que criou o benefício em voga) esclarece que o pão comum é “obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar”. Somando todo o descrito temos que incide alíquota zero das contribuições nas vendas de pré-misturas para fabricação de pães compostos apenas por farinhas de cereais, fermento, sal e/ou açúcar.

2.3.5. A Recorrente trouxe aos autos com a Impugnação os ingredientes de todas as pré-misturas em discussão. Nela pode-se observar que:

2.3.5.1. A Mistura Pré-Mescla para o preparo de pão congelado contém Farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, sal, açúcar, estabilizantes: ésteres de ácido diacetil tartárico e mono e diglicerídeos de ácidos graxos e/ou estearoil-2-lactil lactato de cálcio e/ou polisorbato 80 e melhoradores de farinha: ácido ascórbico e/ou azodicarbonamida;

2.3.5.2. A Mistura Bentamix para o preparo de pão doce contém farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, açúcar, sal, emulsificantes: mono e diglicerídeos de ácidos graxos e/ou estearoil-2-lactil lactato de cálcio e/ou polisorbato 80, conservador propionato de cálcio e melhorador de farinha ácido ascórbico e/ou azodicarbonamida;

2.3.5.3. A Mistura Bentamix Levain para o preparo de pães rústicos contém Farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, farinha de trigo integral, levedura de cerveja inativa, sal, estabilizante: estearoil-2-lactil lactato de cálcio, melhoradores de farinha: ácido ascórbico e/ou azodicarbonamida;

2.3.5.4. A Mistura Bentamix Levain para o preparo de pães rústicos integrais contém Farinha de trigo integral enriquecida com ferro e ácido fólico, levedura de cerveja inativa, sal, estabilizante: estearoil-2-lactil lactato de cálcio, melhoradores de farinha: ácido ascórbico e/ou azodicarbonamida;

2.3.5.5. A Mistura Pré Mescla para o preparo de pães doces contém Farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, açúcar, sal, emulsificantes: mono e diglicerídeos de ácidos graxos, estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, melhorador de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida e conservante: propionato de cálcio;

2.3.5.6. A Mistura Pré Mescla para o preparo de pães integrais contém Farinha de trigo integral enriquecida com ferro e ácido fólico, açúcar, sal, emulsificantes: mono e diglicerídeos de ácidos graxos, estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, conservador: propionato de cálcio e melhoradores de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida;

2.3.5.7. Por fim, a Mistura Pré Mescla para o preparo de pão de forma, hambúrguer e hot dog contém Farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, açúcar, sal, emulsificantes: mono e diglicerídeos de ácidos graxos, estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, melhoradores de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida e conservante: propionato de cálcio.

2.3.6. Em assim sendo, nenhuma das misturas vendidas pela Recorrente atende aos requisitos legais – conter apenas farinhas de cereais, fermento, sal e/ou açúcar – pelos motivos em itálico sendo de rigor a manutenção da tributação tal qual exigida no auto de infração.”

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.”

Portanto, há que se negar o provimento às razões da recorrente.

4. Das receitas de venda de milho em grão

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

Em resposta à intimação, a recorrente informou que, em alguns casos, os clientes eram produtores rurais pessoas físicas, e que por isso a suspensão estaria amparada na alínea “c” do inciso I do art. 54 da Lei n.º 12.350, de 2010, justificativa esta aceita pela fiscalização.

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

Referida lei foi regulamentada pela IN SRF n.º 660, de 2006. Nesse sentido, reproduzo os art. 8º e 9º da Lei n.º 10.925, de 2004:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal**, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei n.º 12.058, de 2009) (Vide Lei n.º 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória n.º 545, de 2011) (Vide Lei n.º 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória n.º 582, de 2012) (Vide Medida Provisória n.º 609, de 2013) (Vide Medida Provisória n.º 609, de 2013) (Vide Lei n.º 12.839, de 2013) (Vide Lei n.º 12.865, de 2013)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei n.º 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

(...)

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004) (Vide Lei n.º 12.058, de 2009) (Vide Lei n.º 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória n.º 545, de 2011) (Vide Lei n.º

12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória n.º 582, de 2012) (Vide Medida Provisória n.º 609, de 2013) (Vide Medida Provisória n.º 609, de 2013) (Vide Lei n.º 12.839, de 2013) (Vide Lei n.º 12.865, de 2013) (Vide Lei n.º 13.137, de 2015) (Vigência)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

§ 2º **A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.** (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

Em virtude da autorização legal, assim dispôs a IN SRF n.º 660/2006:

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

a) 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1223, de 23 de dezembro de 2011)

b) 12.01 e 18.01;

II - de leite in natura;

III - de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e

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

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

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

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e

III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

§ 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º.

§ 3º No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o art. 4º prevalecerá o regime de suspensão, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) no capítulo 2, exceto os códigos 02.01, 02.02, 02.03, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)
- b) no capítulo 4;
- c) nos códigos 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99;
- d) nos capítulos 8 a 12, e 15, exceto os códigos 0901.1 e 1502.00.1; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)
- e) nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09 e 2209.00.00; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)
- f) no capítulo 23, exceto as preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)
- g) no capítulo 3, exceto os produtos vivos deste capítulo; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)
- h) no capítulo 16; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

II - classificados no código 22.04, da NCM.

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

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

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

~~§ 4º O disposto no inciso I do caput não se aplica aos produtos classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, no que for contrário ao disposto nos arts. 54 a 56 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011) (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1346, de 16 de abril de 2013)~~

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

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

II - o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.

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

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

Reproduzo as constatações da autoridade fiscal:

“Tais condições não foram comprovadas para os adquirentes RISA S/A e COOATOL COM DE INSUMOS AGROPECUARIO.

Em relação à adquirente RISA S/A, consulta ao comprovante de inscrição no CNPJ indica que a principal atividade econômica por ela exercida é o cultivo de soja. Consultados os comprovantes de inscrição de todos os estabelecimentos da RISA S/A, verificou-se que nenhum deles exerce atividade agroindustrial tal como definida no art. 6º da IN SRF 660/06. Para a caracterização do exercício da atividade agroindustrial, é necessária a produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal, o que não se verificou em relação aos adquirentes ora analisados. (...)

Em relação ao adquirente COOATOL, consulta às NF-e emitidas por este adquirente no ano de 2016, considerados todos os seus estabelecimentos, revelou que não houve a venda de produtos destinados à alimentação humana ou animal que tenham sido produzidos a partir do milho adquirido da BUNGE, o que demonstra o descumprimento da condição prevista no inciso III do art. 4º da IN SRF nº 660/06.

As saídas de rações e produtos relacionados ao milho promovidas pela COOATOL em 2016, agrupadas por mercadoria e CFOP, encontram-se listadas no Anexo 6 a este Relatório, no qual se verifica que as todas as vendas de rações ocorreram no CFOP 5102 (VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS). Ou seja, a COOATOL não produziu rações a partir do milho adquirido da BUNGE. Apenas revendeu produtos adquiridos de terceiros. O Anexo 6 também revela que a COOATOL revendeu o milho adquirido da BUNGE (milho a granel vendido no CFOP 5102). Desta forma, verifica-se que a adquirente somente utilizou o milho adquirido da BUNGE para revenda, operação na qual é vedada a suspensão, conforme § 3º do art. 4º da IN SRF nº 660/06.

Neste ponto, importante frisar que não cabe a atribuição de responsabilidade à adquirente, visto que a IN SRF 660/06, diferentemente da IN RFB nº 1.157/2011, não prevê essa possibilidade. Assim, deveria a contribuinte ter se assegurado, antes de efetuar a venda com suspensão, de que a adquirente iria utilizar o milho para a produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal listados no art. 5º da IN 660/06.” (destaques no original)

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

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

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

Entendo que não é possível a aplicação do instituto da dúvida razoável, emprestado do direito penal, para anular o procedimento fiscal, por conta dos cenários traçados pela defesa. O que houve foi o não cumprimento de requisito subjetivo, tendo em vista que a RISA não exerce atividade agroindustrial, conforme exige o art. 4º, II, da IN SRF nº 660, de 2006, e objetivo, dado que a COOATOL não utilizou o bem adquirido junto à recorrente como

insumo na fabricação de ração, mas, sim, apenas revendeu o milho, operação para a qual é vedada a suspensão, nos termos do art. 4º, § 3º, da IN SRF nº 660, de 2006.

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

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

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

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

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I – insumos de origem vegetal, classificados nas **posições 10.01 a 10.08**, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e **23.06** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos: (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)

a) **para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;**

b) **para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificadas nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;** e

c) para pessoas físicas;

II – preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III – animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;

II – **aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.** (destaquei)

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

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

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

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, **a suspensão** disciplinada nos arts. 2º e 3º é **obrigatória nas vendas efetuadas**:

I - **às seguintes pessoas**, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º:

a) **pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM**;

b) **pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM**; e

c) pessoas físicas;

II - a pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, no caso dos produtos referidos no inciso III do art. 2º;

III - a pessoas jurídicas, no caso dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º.

§ 1º No caso dos incisos I e II, é vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda, sem prejuízo da aplicação, neste caso, do disposto na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, na Lei nº 10.833, de 2003, e do restante da legislação pertinente, inclusive no que se refere a direito de creditamento.

§ 2º **As pessoas de que trata o inciso I do caput serão responsáveis pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não recolhidas em razão da suspensão do pagamento de que trata o caput em relação à parcela das aquisições beneficiadas com a citada suspensão utilizada na elaboração de produtos diversos daqueles discriminados nas alíneas do inciso I do caput.**

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

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

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

Nega-se provimento neste particular.

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

A controvérsia ora analisada diz respeito descaracterização da suspensão da incidência das contribuições sobre a venda de farelo de algodão.

Como já explanado no tópico anterior, por conta do previsto no art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, regulamentado pela IN SRF nº 1.157, de 2011, a suspensão somente se aplica no caso de vendas para (a) pessoas jurídicas produtoras de carnes e miudezas suínas e de aves; (b) pessoas jurídicas produtoras de rações para suínos e aves; e (c) pessoas físicas, quanto à receita da venda de insumos de origem classificados, entre outros, na posição 23.06 da NCM (farelo de algodão).

A seguir, reproduzo excertos das conclusões da fiscalização sobre os adquirentes AC PROTEINA, RAP, AGRO PASTORIL e AMAGGI:

“Em sua resposta apresentada em 12/03/2019, a contribuinte afirmou que AC PROTEINA, AGRO PASTORIL e AMAGGI apresentaram declaração informando que adquiriram o produto para fabricação de preparações classificadas na subposição 2390.90 da NCM. (...) As quatro declarações apresentadas informam que o farelo de algodão teria sido utilizado na produção de ração animal, porém sem especificar a sua classificação na NCM. (...)”

Ocorre que consulta aos comprovantes de inscrição no CNPJ das adquirentes AC PROTEINA, AGRO PASTORIL, AMAGGI PECUARIA e RAP COM INSUMOS (...) revelou que nenhuma delas é produtora dos produtos indicados nas alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 54 da Lei nº 12.350/10. Para a AC PROTEINA, AGRO PASTORIL e AMAGGI, a atividade econômica indicada é a criação de bovinos para corte. Já a RAP COM INSUMOS atua exclusivamente no comércio, não havendo atividade relacionada à industrialização.

Ora, os três adquirentes que atuam na criação de bovinos para corte sabidamente não atuam na cadeia da suinocultura e nem da avicultura. Neste ponto, importante frisar que no caso de fabricação de ração, a suspensão somente se aplica no caso de ração para suínos e aves, na literal acepção da alínea “b” do inciso I do art. 54 da Lei nº 12.350/11.

Não é o caso dos criadores de bovinos, os quais, na hipótese de terem de fato produzido ração para consumo de seu próprio rebanho, continuariam não atendendo às condições exigidas para que a contribuinte aplicasse a suspensão em tela.

O quarto adquirente, RAP COM INSUMOS, atua exclusivamente na atividade comercial, incidindo na vedação do § 1º do art. 4º da IN RFB nº 1.157/2011.”

Os argumentos de defesa podem ser sintetizados da seguinte forma:

“No caso em tela, é importante frisar que as adquirentes sabiam que estavam adquirindo o farelo de algodão com a suspensão de incidência das contribuições sociais, fundamentada no art. 54 da Lei n. 12350, tendo em vista que consta das notas fiscais de venda a expressão “Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS” seguida do referido dispositivo legal.

Isso, por si só, já demonstra que essas empresas, ao adquirirem os produtos com isenção, haviam consentido que a venda era submetida ao regime do art. 54 da Lei n. 12350, e que estavam cientes de que caso não utilizassem o farelo para esses fins seriam responsáveis pelo recolhimento das contribuições sociais em questão.”

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

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

Nesses termos, não acolho o pleito da recorrente.

6. Das receitas financeiras no mês de dezembro de 2016

A fiscalização constatou divergência entre os valores contabilizados, a título de receitas financeiras, e os valores declarados na EFD-Contribuições, sendo tal diferença passível de tributação pelas contribuições, com base no Decreto nº 8.426, de 2015.

A recorrente sustenta que a divergência decorre de provisões estimadas, sobre operações de debentures compromissadas pré-fixadas, que foram oferecidos à tributação em períodos seguintes, quando da realização do resgate das aplicações financeiras.

Comprova sua alegação com o seguinte exemplo (fl. 6407 e seguintes):

“A título exemplificativo, a recorrente apresentou em manifestação de inconformidade três exemplos correspondentes a aplicações junto ao Banco MIZUHO, que compõem o rendimento total provisionado de R\$ 1.635.915,01. Vide tela abaixo:

MIZUHO Posição de Cliente

Em 30/12/2016

BANCO MIZUHO DO BRASIL S.A.
 AV. ENG. LUIZ CARLOS BEPPEL, 716 - 4713000 - SAO PAULO - SP - BROOKLYN - CNPJ: 41.088.183-0001-33

BUNGE ALIMENTOS S.A.
 RODOVIA FORGE LACERDA, 4455 - ZONA 20 - 69110000 - GARRAS - SC - POÇO GRANDE - CNPJ/CPF: 04.046.101-0001-83

NºBanco	Operação	De Data	De Fim	Título	Emissor	Valor Negociado	Valor Bruto	IRRF	IOF	Valor Líquido	Valorização
8564	EMIS-P	12/12/2016	13/01/2017	CDRPO	BANCO MIZUHO DO	131.341.618,00	132.075.868,26	126.133,70	373.700,10	131.576.944,36	100,00% CDR:ETP - 0,0000
8589	EMIS-P	14/12/2016	13/01/2017	CDRPO	BANCO MIZUHO DO	46.700.000,00	46.985.018,03	34.628,69	131.108,29	46.819.280,05	100,00% CDR:ETP - 0,0000
8977	EMIS-P	13/12/2016	13/01/2017	CDRPO	BANCO MIZUHO DO	43.000.000,00	43.416.946,72	33.434,94	179.138,08	43.384.053,70	100,00% CDR:ETP - 0,0000
Totais:						240.841.618,00	242.477.533,01	234.197,33	683.946,47	241.579.378,13	

Bn	Nome da firma	Transac	Parcel	Caracs	Abnt	Prty	InkPerVt	Fin valid	M	Principal 31/12/16	Valor Bruto	Juros/fin	Prov. IRRF	Prov. IOF	Valor líquido 31/12/16
2203	Bunge Alimentos S.A.	10019522	1928567	DEB 100,00% CDI CDRPO Banco CDRPO						131.341.618,00	132.075.868,26	994.250,2	-126123,78	-373.700,10	131.576.044,36
2203	Bunge Alimentos S.A.	10019530	1928567	DEB 100,00% CDI CDRPO Banco CDRPO						63.000.000,00	63.416.646,72	416.646,7	-53.434,94	-179.138,08	63.184.053,70
2203	Bunge Alimentos S.A.	10019537	1928567	DEB 100,00% CDI CDRPO Banco CDRPO						46.700.000,00	46.985.018,03	285.018,0	-34.628,69	-131.108,29	46.819.280,05
										240.841.618,00	242.477.533,01	1.635.915,01	-214.188,41	-683.946,47	241.579.378,13

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

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

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

Diário Içtos.

Di. Data	Emp.	AA	TP	Transação	Ref/Doc	Tip	Ch. Récibo	Tot. Desc. da Récibo	Mont. Necess. Pos.	Mov. Estante em MZ	Necess. Int.	Sit.	Chave referência	FF. desc.	
30.12.2016	2203	001	DEB	10019522	AD1000	DEB	1104001	Aplicações financeiras	934.252,70 BRL	934.252,70 BRL		Lançado	000012920812016	1077148927	
31.12.2016	2203	001	DEB		AD1000	DEB	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	594.252,70 BRL	594.252,70 BRL		Lançado	000012920812016	1077148977	
01.01.2017	2203	001	DEB		AD1000	DEB	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	634.252,70 BRL	634.252,70 BRL		Lançado	000012677812017	1077148928	
01.01.2017	2203	001	DEB		AD1000	DEB	1104001	Aplicações financeiras	934.252,70 BRL	934.252,70 BRL		Lançado	000012677812017	1077148978	
11.01.2017	2203	001	DEB		MM1120+	DEB	1104001	Aplicações financeiras	131.141.618,00 BRL	131.141.618,00 BRL		Lançado	000005145812017	1077147324	
11.01.2017	2203	001	DEB		MM1120+	DEB	1107207	E-Banco Itaú S.A.-132-958-0	131.141.618,00 BRL	131.141.618,00 BRL		Lançado	000005145812017	1077147324	
11.01.2017	2203	001	DEB		MM1101+	DEB	1107207	E-Banco Itaú S.A.-132-958-0	330.995,60 BRL	330.995,60 BRL		Lançado	000005145812017	1077147316	
11.01.2017	2203	001	DEB		MM1101+	DEB	1151001	IRRF sobre aplicação financeira	330.995,60 BRL	330.995,60 BRL		Lançado	000005145812017	1077147316	
11.01.2017	2203	001	DEB		MM1020+	DEB	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	1.471.891,39 BRL	1.471.891,39 BRL		Lançado	000005145812017	1077147316	
11.01.2017	2203	001	DEB		MM1020+	DEB	1107207	E-Banco Itaú S.A.-132-958-0	1.471.891,39 BRL	1.471.891,39 BRL		Lançado	000005145812017	1077147316	
										19029522					
												0,00 BRL			
												0,00 BRL			

Diário Içtos.

Di. Data	Emp.	AA	TP	Transação	Ref/Doc	Tip	Ch. Récibo	Tot. Desc. da Récibo	Mont. Necess. Pos.	Mov. Estante em MZ	Necess. Int.	Sit.	Chave referência	FF. desc.	
30.12.2016	2203	001	DEB	10019530	AD1000	DEB	1104001	Aplicações financeiras	416.646,54 BRL	416.646,54 BRL		Lançado	000012920812016	1077148979	
31.12.2016	2203	001	DEB		AD1000	DEB	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	416.646,54 BRL	416.646,54 BRL		Lançado	000012920812016	1077148979	
01.01.2017	2203	001	DEB		AD1000	DEB	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	416.646,54 BRL	416.646,54 BRL		Lançado	000012677812017	1077148980	
01.01.2017	2203	001	DEB		AD1000	DEB	1104001	Aplicações financeiras	416.646,54 BRL	416.646,54 BRL		Lançado	000012677812017	1077148980	
12.01.2017	2203	001	DEB		MM1120+	DEB	1104001	Aplicações financeiras	63.000.000,00 BRL	63.000.000,00 BRL		Lançado	000003714812017	1077516632	
12.01.2017	2203	001	DEB		MM1120+	DEB	1107207	E-Banco Itaú S.A.-132-958-0	63.000.000,00 BRL	63.000.000,00 BRL		Lançado	000003714812017	1077516632	
12.01.2017	2203	001	DEB		MM1010+	DEB	1151001	IRRF sobre aplicação financeira	159.006,19 BRL	159.006,19 BRL		Lançado	000003714812017	1077516634	
12.01.2017	2203	001	DEB		MM1010+	DEB	1107207	E-Banco Itaú S.A.-132-958-0	159.006,19 BRL	159.006,19 BRL		Lançado	000003714812017	1077516634	
12.01.2017	2203	001	DEB		MM1020+	DEB	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	796.707,54 BRL	796.707,54 BRL		Lançado	000003714812017	1077516632	
12.01.2017	2203	001	DEB		MM1020+	DEB	1107207	Juros sobre Aplicação Financeira	796.707,54 BRL	796.707,54 BRL		Lançado	000003714812017	1077516632	
										10019530					
												0,00 BRL			
												0,00 BRL			

Diário Lçtos.															
Ex. An.	Emp.	AA	TP	Taxação	Ref. C/Con. T/A	Cta. Balão	Tot. Desp. Cta. Balão	Mont. Mês de Pto.	MP/Pl. Montado em Mês	Moeda	pl. Bal.	Chave referênc.	SP doc.		
31.12.2016	2203	001	DEB	13015037	DEB	AD1000	1104001	Aplicações financeiras	285.018,77	BRL	285.018,77	BRL	Lançado	3000112004812016	1027140981
31.12.2016	2203	001	DEB		DEB		4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	285.018,77	BRL	285.018,77	BRL	Lançado	3000112004812016	1027140981
											0,00	BRL			
01.01.2017	2203	001	DEB		DEB	AD1001	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	285.018,77	BRL	285.018,77	BRL	Lançado	3000032001812017	1027140982
01.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1104001	Aplicações financeiras	285.018,77	BRL	285.018,77	BRL	Lançado	3000032001812017	1027140982
											0,00	BRL			
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB	HM1120+	1107207	Banco Itaú S.A. 130-058 0	46.700.000,00	BRL	46.700.000,00	BRL	Lançado	3000103868012017	1027312378
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1104001	Aplicações financeiras	46.700.000,00	BRL	46.700.000,00	BRL	Lançado	3000103868012017	1027312378
											0,00	BRL			
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB	HM1101+	1107207	Banco Itaú S.A. 130-058 0	117.500,53	BRL	117.500,53	BRL	Lançado	3000103868012017	1027312379
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1104001	Aplicações financeiras	117.500,53	BRL	117.500,53	BRL	Lançado	3000103868012017	1027312379
											0,00	BRL			
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB	HM1230+	4722024	Juros sobre Aplicação Financeira	522.620,16	BRL	522.620,16	BRL	Lançado	3000103868012017	1027312379
13.01.2017	2203	001	DEB		DEB		1107207	Banco Itaú S.A. 130-058 0	522.620,16	BRL	522.620,16	BRL	Lançado	3000103868012017	1027312379
											0,00	BRL			
											0,00	BRL			
											0,00	BRL			

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

As telas dos lançamentos contábeis, notas de liquidação e de negociação de títulos encontram-se a partir da fl. 6654.

No contexto dos rendimentos financeiros de renda fixa, que ora se analisam, não há distinção entre o regime de competência e o regime de caixa, visto que ambos convergem para a data do resgate da aplicação financeira. Nesse momento é que se recebe o valor aplicado acrescido dos rendimentos. Dada a natureza das aplicações em renda fixa, não há espaço para outra possibilidade de reconhecimento das receitas.

Os rendimentos financeiros são contabilizados na data do resgate da aplicação financeira, marcando a competência para a apuração e o próprio fato gerador do tributo, que coincide com o recebimento em caixa do rendimento. Como comprovado, o momento para apuração da base de cálculo e recolhimento das contribuições é janeiro de 2017 e não dezembro de 2016.

Desse modo, deve ser acolhido o pedido da recorrente neste tema.

II. Das glosas de créditos

Inicialmente, cumpre registrar que a recorrente informou, na manifestação de inconformidade e reproduzido no recurso voluntário, que não apresentaria contestação ao entendimento fiscal, concordando com a glosa formalizada, em relação ao seguinte:

- fretes amparados por CT-e's não encontrados na base nacional;
- fretes amparados por CT-e's cancelados; e
- fretes amparados por CT-e's não vinculados a NF-e's e nem a NF's em papel.

Já em relação às glosas abaixo relacionadas, a recorrente não apresentou questionamento em manifestação de conformidade, tampouco em recurso voluntário:

- diluente sintético ou thinner;

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

Deste modo, pelo disposto o art. 17, do Decreto nº 70.235, de 1972, há que se considerar definitivo, no âmbito administrativo, o apurado no procedimento fiscal.

7. Dos créditos sobre bens utilizados como insumos – paletes

A recorrente sustenta que os paletes são produtos necessários ao transporte das mercadorias por ela produzidas, tornando-se parte da embalagem que segue até o cliente, possuindo o propósito de armazenagem e preservação das mercadorias. E mais, a recorrente afirma que utiliza os bens durante as etapas da elaboração de seus produtos.

A fiscalização entende que se trata de bens utilizados pela pessoa jurídica após a finalização do processo produtivo e que se trata de embalagem de transporte temporária, do que não se enquadra no conceito de insumo.

De modo diverso do entendimento da autoridade fiscal, tenho que os materiais utilizados para acondicionamento e transporte dos produtos, inclusive, estão compreendidos no conceito de industrialização, como encontra-se Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2002:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoie para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou (...) (destaquei)

Tenho que os paletes, quando não retornáveis, apresentam finalidade de manutenção da integridade, de proteção, de apresentação, e, igualmente, de necessidade no processo logístico de armazenagem, transporte e entrega dos bens produzidos, nos termos da legislação do IPI.

Entendo, inclusive, que bem em questão insere-se no conceito de insumo, pelo critério da relevância, conforme decidido pelo STJ, no Resp nº 1.221.170:

“(...) o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois 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 (...)”

Nesse sentido, voto por reverter a glosa em relação aos paletes.

8. Dos bens utilizados no controle de qualidade e manutenção industrial

A fiscalização verificou que há bens com valor unitário acima de R\$ 1.200,00 e vida útil superior a 1 ano, do que deveriam ser ativados pela recorrente, conforme disposto no art. 15 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, com a redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014.

Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

No mesmo sentido são as orientações do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018:

7.2 - SERVIÇOS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO.

90. Uma questão próxima da manutenção de ativos tratada na seção anterior, mas distinta desta, diz respeito a alguns bens que por motivos diversos não são incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas são utilizados em seu dia a dia.

91. A esse respeito, interessa salientar as disposições do art. 15 do Decreto – Lei nº 1.598. de 1977: 'Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973. de 2014.

92. Portanto, para fins da legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (e, conseqüentemente, também para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins) podem ser diretamente deduzidos como despesa (não precisam ser imobilizados) os bens que apresentarem "valor unitario não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano'.

93. São exemplos de bens que geralmente se enquadram na presente seção: a) moldes ou modelos; b) ferramentas e utensílios; c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono, etc.

94. Quanto aos moldes ou modelos utilizados para dar a forma desejada ao produto produzido, é inegável sua essencialidade ao processo produtivo, constituindo insumo gerador de crédito das contribuições, desde que não estejam contabilizado no ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme regras apresentadas nesta seção.

95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumes para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

96. Acerca da subsunção de outros itens de pequeno valor de vida útil inferior a um ano ao conceito de insumos, não há como fugir de relegar a questão à análise casuística, com base nos detalhes do caso concreto.

Os bens que se encontram nessa situação são alarme, transmissor, controlador, compressor, medidor, aparelho respirat., esguicho, filtro, congelador, fonte chave, filtro, bureta autom., balança sens, entre outros.

Apenas para fins de constatação, afinal, como já exposto, em relação à “manutenção industrial”, a recorrente concordou com o procedimento fiscal, as despesas glosadas se deram com: tintas, arame, chapa, telha, barra, hidrômetro, canaleta, cantoneira, cabo elétrico, eletroduto, porta, maca, lanterna, lona, parafuso, chumbador, abraçadeira, mola, disjuntor, borne, *contator*, *primer*, bandeja, garfo, retentor, pincel, rolo, trincha, *dispenser*, entre outros.

Em vista da legislação que rege o assunto, bem como o decidido no Resp. nº 1.221.170, os itens não podem ser considerados insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos termos do art. 3º, II, das leis de regência das contribuições, do que devem ser mantidas as glosas.

9. Dos créditos apurados sobre serviços portuários e demais serviços informados no Bloco A das EFD-Contribuições

a. Dos serviços de armazenagem

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

Da mesma maneira, a fiscalização glosou as despesas sobre os serviços prestados pelo Terminal Portuário Cotegipe, Terminal Marítimo Luiz Fogliatto – Termasa, Litoral Soluções em Comércio Exterior, Terminal XXXIX de Santos, VLI Multimodal, VLI Operação Portuaria, Terminal Graneleiro e CEAGESP, sob o argumento de que se tratava de serviços não contemplados pela legislação, que apenas permitiu o creditamento em relação à armazenagem.

Sintetizo as atividades citadas:

- o contrato firmado junto ao Terminal Cotegipe esclarece que o seu objeto é a elevação de soja em grãos, farelo de soja e milho, bem como os serviços de recepção, pesagem, estocagem, embarque e recheio de navios;
- em relação ao contrato com o Terminal Marítimo Luiz Fogliatto, o serviço prestado é de operação portuária, recepção, armazenagem e embarque de soja a granel;
- o contrato com a Litoral prevê os serviços de recepção, armazenagem e elevação de farelo de soja 46%, Soja GMO e Milho;

- os serviços prestados pelo Terminal XXXIX de Santos são descarga, recepção, armazenagem, pesagem, análise de controle de qualidade, expedição e embarque de farelo de soja;
- as notas fiscais de VLI Multimodal e VLI Operação Portuaria comprovam que foram prestados os serviços relacionados a carregamento de navio, manuseio, armazenagem, descarga de vagões;
- as notas fiscais emitidas por Terminal Graneleiro, conforme atesta a fiscalização, referem-se à execução de recebimento, expedição e armazenamento de grãos, havendo referências a embarque em navios; e
- a CEAGESP, de acordo com o relato da fiscalização, identificou-se a realização dos serviços de armazenagem e demais serviços, como descarga, expedição, expurgo, entre outros.

Cabe destacar que a Nota Fiscal n.º 18186, emitida por Litoral Soluções em Comércio Exterior, identificada pela fiscalização como “cancelada”, bem como os “avisos de lançamento”, desacompanhados de Nota Fiscal, por óbvio, não fazem prova do direito e não permitem a tomada de crédito.

Já me manifestei, em outros julgamentos, no sentido da possibilidade de apropriação de crédito sobre serviços afeitos à movimentação de mercadorias, quando vinculadas às operações de venda. Entendo que tais serviços são inerentes às atividades de armazenagem e frete na operação de venda, com base no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, c/c o art. 15, II, da mesma lei, para aplicação ao PIS.

Portanto, à exceção dos apontamentos parciais em relação à Litoral, reverto as glosas.

Ademais, traz a recorrente o fato de que foram glosados, também, os serviços prestados pelas pessoas jurídicas Navegação e Comércio Guararapes Ltda (fl. 5711 e seguintes) e Rodofeno Transportadora Ltda. ME (fl. 5714 e seguintes).

Em relação à Navegação e Comércio Guararapes, a recorrente afirma que se trata de serviços de movimentação de trigo na importação, sendo que tal serviço compõe o custo de aquisição de insumo, passíveis de desconto de crédito, com base no art. 3º, inciso II, das leis de regência das contribuições. A fiscalização, por sua vez, glosa em virtude da natureza do serviço, que entende não se enquadrar como armazenagem e, também, pela apresentação de uma “nota de débito”, o que não seria suficiente para comprovação. Em manifestação de inconformidade, a recorrente apresentou a Nota Fiscal, que se encontra à fl. 5.712.

Quanto à Rodofeno, referem-se a serviços de transporte (“explana, carregamento e cobertura de feno”) de insumo utilizado na caldeira, portanto, trata-se de custo de produção, também passível de creditamento pelo art. 3º, inciso II, das leis de regência das contribuições.

Reverto tais glosas.

Por fim, foram parcialmente glosadas as despesas dos serviços prestados por Ceagesp – Companhia de Entrepostos e Arm., para os quais não foram apresentados quaisquer argumentos de defesa, portanto, as glosas deverão mantidas.

Do exposto, voto por reverter as glosas sobre as despesas neste tópico, com exceção dos valores da Nota Fiscal nº 18186 (cancelada) e do “avisos de lançamento” desacompanhados de NF, emitidos por Litoral Soluções em Comércio Exterior.

b. Dos aluguéis de vagões

Os serviços ora analisados referem-se à locação de vagões junto às pessoas jurídicas do Grupo MRC: MRC Serviços Ferroviários America, MRC Serviços Ferroviários CRIB-AL, MRC Serviços Ferroviários BNGE-AL e MRC Rental Serviços Ferroviários.

A fiscalização glosou as despesas, sob o argumento de que vagões não se enquadram nos conceitos de “máquinas e equipamentos” do art. 3º, IV, das leis de regência das contribuições. De fato, também entendo que os vagões para transporte de mercadorias sobre vias férreas não se enquadram nos conceitos citados, contudo, entendo que a locação se deu no contexto de serviço de frete, contemplados pelo art. 3º, IX, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Decido deste modo pela simples lógica, se vagões são considerados veículos pela legislação, portanto, não são considerados “máquinas e equipamentos”, do que não se aceitam os créditos da locação desses para transporte de mercadorias; de maneira análoga, caminhões são veículos e não podem ser considerados “máquinas e equipamentos”, portanto, seguindo tal premissa, nenhum crédito sobre os serviços de frete seria admitido; tal entendimento não condiz com o regramento tributário.

Outrossim, a Solução de Consulta Cosit nº 01, de 2014, no qual se baseia a fiscalização, resolveu sobre a locação de veículos utilizados pelos funcionários da, então, consultante, para visitas aos potenciais clientes, do que se decidiu, corretamente, que a locação de veículos, com este fim, não enseja a constituição de créditos das contribuições.

A recorrente, “*an passant*”, alega nulidade da decisão recorrida por, no seu entendimento, ter ignorado os esclarecimentos e por não apurar a real natureza dos valores, em desacordo com o art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972. Os argumentos não podem ser acolhidos, tendo em vista que o julgador não é obrigado a rebater todas as alegações da defesa, quando as razões demonstradas na decisão são suficientes para resolver a controvérsia. Afasto a invocação da nulidade.

Do acima exposto, voto por reverter as glosas neste particular.

c. Das operações incluídas na terceira e última ocorrência de retificações

A fiscalização relata que a recorrente incluiu diversas operações através de retificações na EFD-Contribuições, no curso do procedimento fiscal:

“Ou seja, a revisão das escriturações, empreendida pelo sujeito passivo, foi capaz de identificar operações não reportadas no espantoso valor de quase R\$ 90 milhões, responsáveis por, em tese, gerar cerca de R\$ 8,3 milhões em créditos de Pis/Pasep e Cofins. É de se perguntar que espécie de erro poderia ter causado tamanha omissão, ainda mais em prejuízo do próprio sujeito passivo.

Incide, na espécie, o comando o § 1º do art. 147 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º **A retificação** da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, **só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde**, e antes de notificado o lançamento.

Assim, tendo em vista o disposto no CTN, é inegável que tais operações, que permaneceram totalmente ocultas do Fisco por cerca de 3 anos (as operações de 2016 só foram informadas em abril de 2019), precisam ser comprovadas para que estejam aptas a gerar créditos de Pis/Pasep e Cofins.

Entretanto, o sujeito passivo não apresentou qualquer nota fiscal ou contrato relativos às novas operações informadas em suas escriturações digitais. Agrava a situação lembrar que o sujeito passivo já se encontrava intimado a comprovar suas operações de aquisição de serviços.

(...)

Desta forma, conclui-se que não dão direito à apuração de créditos de Pis/Pasep e Cofins as operações incluídas no Bloco A das EFD-Contribuições entregues na terceira e última ocorrência de retificações, por falta de comprovação, mormente quando se constata que a apuração de créditos sobre outras operações realizadas pelos mesmos prestadores não foi admitida por esta Fiscalização.”

A recorrente não se manifestou sobre as retificações ou sobre tal questão, do que devem ser mantidas as glosas.

10. Dos créditos apurados sobre os fretes contratados

De acordo com a legislação do PIS/COFINS não cumulativo, o serviço de frete que concede direito a desconto de crédito das contribuições se dá, somente, em duas hipóteses:

1. no art. 3º, II, das leis de regência, quando enquadrado como serviço adquirido como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou
2. no art. 3º, IX e art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Na primeira hipótese, apesar de não haver expressa previsão, tem sido amplamente admitidos, como insumo, os fretes nas aquisições de fornecedores e os fretes utilizados na fase de produção, como, por exemplo, em decorrência da necessidade de

movimentação de matéria-prima, produtos intermediários e de produtos inacabados entre estabelecimentos industriais do contribuinte. Na segunda hipótese, encontram-se os fretes de produtos acabados vinculados a operações de venda.

Em todos os casos, somente são admitidos, para fins de creditamento, os fretes pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, quando o ônus da despesa seja suportado pelo vendedor.

Apesar da existência de duas regras legais que autorizem o crédito, não existe a possibilidade de utilização indiscriminada do serviço de frete. A lógica do regramento é a relação com o produto a ser vendido ou com o serviço a ser prestado. Nesse sentido, ou o frete liga-se, intimamente, às matérias-primas adquiridas, que serão transformadas no bem acabado, ou o frete vincula-se ao produto finalizado, precisamente na operação de venda.

Daí a razão para não se admitir os créditos das despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, para centros de distribuição, para armazéns gerais ou para formação de lotes para exportação, visto que, após encerrado o ciclo de produção ou industrialização, não há que se falar em insumo e tampouco se trata de transporte na transação comercial de venda de mercadorias.

Lei nº 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

Mais ainda, observando-se o disposto no REsp. 1.221.170/PR, quando ao “teste de subtração”, tem-se da decisão do STJ:

“São "insumos", (...), todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, **ou que viabilizam o processo produtivo** e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, **cujas subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto** ou serviço daí resultantes.” (destaquei)

Nessa linha, a retirada do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não inviabiliza o processo produtivo, não obsta o desenvolvimento da atividade da empresa, nem implica em perda de qualidade do produto.

O mesmo STJ, após a decisão no Resp. 1.221.170, vem decidindo neste sentido:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

(...)

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.”

(AgInt no REsp n.º 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23.05.2022, DJe de 25.05.2022)

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

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

(AgInt no REsp nº 1890463/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24.05.2021, DJe 26.05.2021)

À vista disso, serão analisados as despesas com transporte de mercadoria a seguir.

a. Dos fretes não comprovados por documentação hábil e idônea

Expõe a recorrente que, com o objetivo de tornar o transporte das mercadorias vendidas mais eficiente, com respaldo em autorização regulatória expressa, firmou contrato com a empresa Siga Fácil e outros prestadores de serviços a ela vinculados (a UNIK S.A., por exemplo), para que essas empresas especializadas operacionalizassem toda a estrutura de pagamentos aos transportadores subcontratados.

Embora as filiais transportadoras sejam responsáveis pela organização e administração dos fretes incorridos pela impugnante, "subcontratando" terceiros para deslocar os produtos no território nacional e emitindo os respectivos conhecimentos de transporte, todo o fluxo de pagamentos aos aludidos transportadores é realizado por intermédio da SIGA FÁCIL S.A e empresas vinculadas, em nome da recorrente. Aduz que este modelo, não resultou em vantagem fiscal em relação à apropriação de créditos.

Do exame dos argumentos da recorrente, a autoridade fiscal concluiu que (i) os documentos apresentados não comprovaram os pagamentos aos transportadores subcontratados; e (ii) que os transportadores subcontratados foram, na verdade, contratados de forma direta pela recorrente, inexistindo, no caso concreto, qualquer subcontratação; logo, considerando que os subcontratados não emitiram conhecimentos de transporte, também não haveria prova da emissão do documento fiscal que respaldasse a operação de transporte.

“Como se percebe, a questão central da presente glosa está na constatação de que os CT-e emitidos por estabelecimentos da própria fiscalizada não constituem documentos fiscais hábeis e idôneos para a tomada de crédito de Pis/Pasep e Cofins, sendo que a comprovação das operações deve ser realizada, necessariamente, pelos documentos fiscais emitidos pelos transportadores que efetivamente prestaram os serviços.

O fato é que a contribuinte estruturou suas operações mediante a constituição de diversos estabelecimentos filiais com atividade econômica de transporte de carga (ditas “filiais de transporte”), as quais seriam responsáveis por executar os serviços de transporte necessários à atividade. Entretanto, essas filiais não executavam os serviços de transporte por si mesmas. Sua função consistia em contratar terceiros para executar tais serviços, momento em que, segundo a contribuinte, surgiria a operação de “subcontratação”.

Ocorre que os documentos fiscais informados nas EFD-Contribuições, regra geral, foram os CT-e emitidos pelas “filiais de transporte” contra os estabelecimentos da

contribuinte tomadores dos serviços, e não os documentos fiscais eventualmente emitidos pelas transportadoras que efetivamente prestaram os serviços.”

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

Nesse sentido, destaque-se a Solução de Consulta COSIT n.º 148, de 2019, que dispõe em sua ementa o seguinte:

“Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. INSUMO. CT-e.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, é possível a apuração de crédito na modalidade aquisição de insumos por pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontrate outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços.

A transportadora de cargas subcontratante pode realizar a apropriação de créditos da Cofins relativos ao inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, também na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada. A veracidade dos créditos apropriados pode ser comprovada com documentos hábeis e idôneos, com conteúdo esclarecedor em relação às operações a que se refiram, observando-se eventuais regramentos fixados pelas legislações tributárias estaduais e demais normas que regulam o transporte de cargas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º; Convênio Sinief n.º 6, de 1989; e Ajuste Sinief n.º 9, de 2007; Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5, de 2018.

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

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

A fiscalização constatou a existência de 755.595 documentos fiscais que amparam os créditos com transporte de mercadoria, sendo que 654.495 foram emitidos pelos

estabelecimentos especializados/filiais de transporte da recorrente. Para a fiscalização, não existe a figura jurídica da prestação de serviços a si mesmo.

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

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

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

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

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

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

A recorrente sustenta que a fiscalização presumiu como verdadeiras as informações prestadas pelos transportadores, sem verificar o efetivo pagamento. Ademais, se houvesse valor a ser glosado, seria a diferença e não o valor integral. Além disso, listou todas as operações contratadas junto aos transportadores acima, com a respectiva chave de acesso, o número da nota fiscal relativa ao produto deslocado, a respectiva chave de acesso, o valor objeto da prestação de serviços e o correspondente canhoto destacado e rubricado pelo recebedor do produto transportado.

Assiste razão à recorrente. Não havendo caracterização de fraude ou simulação, os documentos apresentados são idôneos, e, caso fosse constatada divergência entre o valor efetivamente pago aos transportadores e o valor aproveitado de crédito, o procedimento restaria correto.

Desta forma, ao que concerne o tema, dou provimento ao recurso, para reestabelecer os créditos derivados da motivação “fretes não comprovados por documentação hábil e idônea”.

b. Dos fretes amparados por CT-e's complementares cujo CT-e original não consta no Bloco D da EFD-Contribuições

A recorrente reconhece que as obrigações acessórias devem ser preenchidas adequadamente, de forma a viabilizar a validação de informações por ocasião dos procedimentos de fiscalização.

No entanto, os erros de preenchimento nos diversos formulários não podem servir de fundamento para o cerceamento de direitos assegurados em lei.

Isso porque os meros equívocos no preenchimento de obrigações acessórias, não têm o condão de inviabilizar o direito de crédito das contribuições, especialmente quando a própria fiscalização, a partir de outros meios de prova fornecidos pelo contribuinte, consegue obter as informações demandadas durante o procedimento de investigação.

Devidamente intimada, a recorrente apresentou os esclarecimentos e a devida correlação dos CT-e originais com os CT-e complementares, com a identificação na EFD-Contribuições.

Já me manifestei diversas vezes sobre a importância da escrituração no campo/bloco correto da EFD-Contribuições, principalmente em relação aos créditos extemporâneos, sobre os quais entendo que o pleiteante deva apresentar a apuração das contribuições de períodos anteriores para verificação se tal crédito fora ou não utilizado. O propósito não é a obrigação acessória em si mesma, mas que esta represente, de forma fidedigna, os fatos. O que se quer impedir é o aproveitamento em duplicidade e não o impedimento do crédito.

No caso, a recorrente reconheceu o erro e mapeou o campo/bloco no qual escriturou equivocadamente os CT-e principais, em outras palavras, entendo que a recorrente fez o necessário e suficiente para demonstrar o seu direito ao creditamento. Entendo que o caso seria de atribuição de multa por erro de preenchimento, desta forma, com a devida vênia, não vislumbro a aplicação do instituto da glosa.

Diante disso, reverto as glosas dos créditos decorrentes de despesas com frete amparadas em CT-e's complementares que não sejam vinculados a CT-e's originais regularmente escriturados no Bloco D das EFD-Contribuições.

c. Dos fretes relacionados a transportadores com situação cadastral inconsistente

De acordo com as alegações da defesa, a suposta irregularidade na situação cadastral, na perspectiva fiscal, não seria fator determinante para a glosa, caso a contribuinte comprovasse a realização dos pagamentos aos prestadores de serviços e, portanto, a efetividade das despesas incorridas. Contudo, como os comprovantes apresentados não foram aceitos, a glosa restou formalizada sob a alegação central de irregularidade na situação cadastral.

Ademais, a recorrente sustenta que sempre requisitou dos prestadores de transporte a comprovação de regularidade junto à ANTT e ao Fisco Estadual (SINTEGRA) e entende não ser razoável exigir que a ela deva fiscalizar a regularidade de seus prestadores de serviços junto à RFB.

Não assiste razão à recorrente.

Sabe-se que as informações acerca da regularidade cadastral das empresas não são de acesso restrito do Fisco, sendo disponível a todos o pleno acesso a tais informações. Inclusive devem as pessoas jurídicas, quando da negociação com outras empresas, certificar-se do regime de tributação, da situação cadastral e da correta emissão de notas fiscais de compra, venda e prestação de serviço.

No caso concreto, temos relações negociais envolvendo, de um lado, empresa que adquire serviços e, de outro, empresas prestadoras. Tais relações exigem um dever mínimo de cautela entre as partes envolvidas.

Se, por exemplo, uma empresa optante do SIMPLES emite, indevidamente, um documento fiscal com destaque de IPI, ou seja, documento inidôneo para efeitos de crédito de IPI, não pode a adquirente alegar desconhecimento do regime de tributação adotado pela fornecedora; a adquirente deve tomar todas as medidas acautelatórias necessárias, próprias de uma relação negocial, assegurando-se de que a fornecedora não seja optante do SIMPLES, que o seu cadastro é regular, entre outras exigências legais.

Portanto, tenho que os créditos de fretes de prestadores com situação cadastral inconsistente não podem ser aproveitados, do que mantenho as glosas.

d. Dos fretes relacionados a pessoas jurídicas em CNAE não correspondente a transporte de cargas

Argumenta a defesa que o motivo da glosa dos créditos foi a ausência de indicação da atividade de transporte no CNAE dos prestadores de serviços e a não comprovação dos pagamentos realizados.

Explica que os pagamentos foram realizados e comprovados, e que esse tipo de verificação junto ao CNAE não pode prejudicar o direito de crédito autorizado em lei, sob pena de cercear direito legalmente assegurado em razão de irregularidades eventualmente incorridas por outros contribuintes.

E, em resposta à fiscalização, apresentou comprovantes de inscrição junto à ANTT e ao Fisco Estadual (SINTEGRA).

A fiscalização, por sua vez, identificou que a atividade dos prestadores de serviço, conforme registro no CNAE, dava-se como representantes comerciais, construtora, comércio varejista em geral (produtos alimentícios, bebidas, brinquedos, medicamentos veterinários), entre outros.

Sabe-se que é responsabilidade da empresa o auto enquadramento na atividade preponderante na Classificação Nacional de Atividades Econômicas, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em caso de erro, adotar as medidas necessárias à sua correção.

Portanto, o CNAE possui efeitos tributários para o contribuinte que o escolhe, com implicações de vedação à adesão ao SIMPLES ou na determinação da alíquota do SAT/GILRAT, por exemplo.

Inclusive existem precedentes neste Conselho em que não se admite a exclusão do Simples baseada em mera interpretação de cláusula de contrato social ou em dados cadastrais – CNAE-fiscal (Acórdão n.º 1802-001.099), e de que é possível a prova, pelo contribuinte, de que não exerceu atividade vedada no Simples Nacional, quando seu CNAE foi considerado ambíguo (Acórdão n.º 1402-005.149).

Portanto, o CNAE não possui presunção absoluta, do que se permite a prova em contrário através da demonstração de que os serviços foram efetivamente prestados, pelas pessoas jurídicas, e que foram efetivados os pagamentos correspondentes aos serviços de frete supostamente contratados.

Da análise da planilha da fiscalização “Demonstrativo de Glosa 08 - Pessoas jurídicas com ativ econ distinta do transp. cargas.xlsx”, é inegável que 433 dos 3.082 prestadores de serviço de transporte possuam CNAE dos mais diversos.

A despeito disso, em razão de haver a comprovação do pagamento, com a emissão do documento de transporte exigido e comprovação do pagamento à pessoa jurídica domiciliada no País, sendo que todos os prestadores relacionados na planilha da fiscalização, de fato, se enquadram nesse requisito (pessoa jurídica), deve-se reconhecer os créditos.

Nesses termos, reverto as glosas sobre os fretes relacionados neste tópico.

e. Dos fretes vinculados a NF-e's representativas de operações sem direito ao creditamento

i. Do frete de entre estabelecimentos de produtos inacabados ou em processo de elaboração

A recorrente busca amparo na possibilidade de direito de crédito sobre os fretes de produtos inacabados ou em processo de elaboração, contudo, o tema não foi objeto do relatório fiscal, tampouco do acórdão de manifestação de inconformidade.

A recorrente não apontou contas contábeis, notas fiscais ou documentos amparavam seu direito e foram indevidamente glosados, pelo contrário, limitou-se a apresentar argumentos de direito, o que impossibilita o seu socorro.

Por se tratar de matéria estranha à lide, não conheço das suas razões.

ii. Do frete de entre estabelecimentos de produtos acabados e de materiais utilizados nas operações de venda

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

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

O tema é por demais recorrente no âmbito deste Conselho e como já abordado na introdução da análise deste tema, a razão para não se admitir os créditos das despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, para centros de distribuição, para armazéns gerais ou para formação de lotes para exportação, é que, após encerrado o ciclo de produção ou industrialização, não há que se falar em insumo e tampouco se trata de transporte na transação comercial de venda de mercadorias. Desta maneira, a operação logística não encontra amparo nas hipóteses legais de admissão do aproveitamento do crédito.

Diante disso, impõe-se negar provimento à matéria.

iii. Dos fretes sobre as operações de compra de mercadorias ou insumos sobre os quais a recorrente não apurou créditos

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

“Compra de soja em grão: as receitas de venda de soja estão submetidas à suspensão da incidência do Pis/Pasep e Cofins, conforme art. 29 da Lei nº 12.865/2013. Como o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dá direito a crédito (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), a contribuinte, acertadamente, não incluiu essas operações de compra de soja no Bloco C de suas EFD-Contribuições. Ou seja, não tomou créditos sobre as aquisições de soja.

Como o frete pago para viabilizar essas aquisições se agrega ao custo de aquisição da mercadoria, conforme assentado no item 7.3 deste Relatório, conclui-se que não há direito a crédito sobre o frete vinculado a operações de compra de soja.

- Compra de açúcar com fim específico de exportação: como as receitas de venda com fim específico de exportação não estão sujeitas à incidência das contribuições, a contribuinte, acertadamente, não apurou créditos sobre suas aquisições com fim específico de exportação. Em decorrência, não pode, da mesma forma, apurar créditos sobre o frete pago nessas aquisições. A informação de que se trata de operação com fim específico de exportação está no campo “CTe – Observações Gerais de Conhecimento”.
- Compra de trigo: como as receitas de venda de trigo estão sujeitas à alíquota zero das contribuições (inciso XV do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), a contribuinte, acertadamente, não apurou créditos nessas aquisições. Em decorrência, não pode apurar créditos sobre o frete pago para viabilizar essas compras.

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

Com a devida vênia, possuo entendimento diverso da autoridade fiscal, alinhando-me com a jurisprudência deste Conselho. Tenho votado, de forma recorrente, por exemplo, nos Acórdãos n.ºs 3301-012.007, 3301-013.132, 3301-013.522 e 3301-013.824, no sentido de que as despesas com frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram à aquisição de mercadorias sujeitas à não incidência, gera direito ao crédito para o adquirente.

Entendo ser improcedente a subsunção efetuada pela autoridade tributária e pela decisão recorrida, no sentido de que o produto submetido à alíquota zero “contaminaria” também os serviços a ele associados. Portanto, é possível um bem, não sujeito ao pagamento das contribuições, ser objeto de uma operação de transporte tributada.

A interpretação restritiva no sentido de excluir as operações de frete, na ponta da aquisição de bens utilizados como insumos, do levantamento de crédito, a meu ver, afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Concluo, desta feita, por reverter as glosas sobre os fretes ora tratados.

iv. Dos fretes sobre as operações nas quais a recorrente não figura como emitente ou destinatária da NF

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

Conforme aponta a fiscalização, não é possível caracterizar que se trata de um frete na operação de venda, pelo motivo de que não há nota fiscal de venda emitida pela

contribuinte vinculada ao CT-e. Constata a fiscalização que há indicação de CFOP na NF-e, de emitente diverso da recorrente, de remessa de mercadorias para formação de lote de exportação.

Assiste razão à fiscalização. Para a concessão do crédito de frete, na venda ou revenda com o fim específico de exportação, necessária a demonstração de que o frete é efetivamente de venda, e não de mera transferência.

Ao se transferir o produto para porto ou armazém alfandegado, este deve se encontrar vendido, com destino a território estrangeiro. Nesses casos comprovados, o transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda.

Mais adiante, a recorrente explica:

“Em outros termos, considerando que os estabelecimentos da recorrente prestam serviços de transporte, estando devidamente habilitados para o exercício dessa atividade, o vendedor do produto com fim específico de exportação contrata o frete diretamente com a recorrente que, seguindo o modelo já apresentado acima, subcontrata terceiro para deslocamento dos produtos que serão ao final exportados.”

Ora, deriva-se desta explicação que quem tem direito ao aproveitamento crédito é o contratante, não a recorrente. Com isso, devem ser mantidas as glosas.

f. Dos fretes amparados por CT-e's complementares nos quais a operação de transporte do CT-e complementado é inconsistente

A fiscalização afirma que as operações identificam-se com as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da recorrente. A recorrente, por sua vez, concorda que se trata da mesma natureza, contudo, defende o aproveitamento de crédito, sob os mesmos argumentos abordados no item “e.ii” acima.

Diante disso, aplico as mesmas conclusões e voto pela manutenção das glosas.

g. Dos fretes amparados por CT-e's vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-e's complementares também representativos de compra de soja

Da mesma maneira que o item “e.iii”, a fiscalização entendeu que ao frete se aplica a mesma regra de tributação do insumo/mercadoria, se não há incidência, o frete também não concede direito ao crédito.

Por economia processual, adoto as mesmas razões do item “e.iii” acima, por entender que o produto submetido à não incidência não “contamina” o serviço de frete a ele associados.

Nesta seara, reverto as glosas desta matéria.

h. Dos fretes amparados por CT-e's vinculados a NF's em papel com operação de transporte retorno de depósito

Argumenta a defesa que “*trata-se das operações de transporte dos depósitos da recorrente para outras unidades*”, que “*podem ter diversas finalidades, como por exemplo, o deslocamento de produtos acabados permitindo a conclusão de operações de venda ou até mesmo de bens que foram provisoriamente depositados (armazenados) e que serão utilizados posteriormente na produção*”.

A fiscalização identificou que as operações glosadas referem-se exclusivamente a “retorno de depósito”, desta forma, por falta de previsão legal, por não se tratar de operação de compra e nem de venda, tão somente uma transferência entre filiais, entendeu por bem efetuar as glosas dos créditos.

Correto o entendimento da fiscalização.

Conforme já noticiado no início deste capítulo, há duas hipóteses para aproveitamento de crédito do transporte de mercadorias. Na primeira hipótese, admite-se como insumo os fretes nas aquisições de fornecedores; na segunda hipótese, encontram-se os fretes de produtos acabados vinculados a operações de venda.

Com isso, mantenho as glosas.

i. Dos fretes amparados por CT-e's vinculados a NF's em papel representativas de compra de produtos agropecuários e dos fretes amparados por CT-e's vinculados a NF's eletrônicas representativas de compras de produtos agropecuários

Os serviços de frete contratados vinculam-se à aquisição de mercadorias sujeitas à aproveitamento de crédito presumido. Nesse sentido, a fiscalização concluiu que os fretes deveriam seguir as mesmas regras aplicadas aos bens adquiridos.

Alega a defesa que se o bem adquirido representar insumo da produção e o frete incorrido pelo adquirente não esbarrar nas vedações contidas nos incisos I e II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, a pessoa jurídica estará autorizada a apropriar o crédito sobre o frete incorrido na aquisição do insumo nos moldes convencionais.

Da mesma maneira que os itens “e.iii” e “g”, a fiscalização entendeu que ao frete se aplica a mesma regra de tributação do insumo/mercadoria.

Por economia processual, aplico o mesmo resultado e entendo que o produto submetido às regras do crédito presumido não “contamina” o serviço de frete a ele associados.

Nesta seara, reverto as glosas desta matéria.

j. Dos fretes vinculados a NF-e's de saída com CFOP inconsistente

A fiscalização constatou que a recorrente aproveitou créditos sobre despesas com fretes vinculados a notas fiscais de saídas que não se referem a operações de venda. Explica que ocorrências em que o participante não é um estabelecimento da recorrente, configurando uma operação de venda, foram excluídas da glosa.

As operações são objeto de glosa são:

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

A recorrente não contesta as glosas dos itens **3, 4 e 7**. Em relação aos itens **1, 2, 9, 10, 11, 12 e 13**, afirma que se trata de fretes incorridos no âmbito do seu processo produtivo, seja entre estabelecimentos dela própria, seja para estabelecimentos de terceiros.

Cita o Acórdão n.º 3401-005.249, cuja ementa parcial passo a transcrever:

“PIS. CREDITAMENTO. FRETE. CONCEITO DE INSUMOS COM BASE NO CRITÉRIO DE ESSENCIALIDADE.

Os gastos com fretes no retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda, e na transferência de insumos e de produtos em elaboração da filial para a matriz, geram direito ao crédito de PIS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente.”

Quanto aos itens **5, 6 e 8**, sustenta que correspondem a fretes de produtos acabados e materiais de embalagem entre estabelecimentos da recorrente com o objetivo de viabilizar as suas vendas.

Como já extensamente abordado, os fretes permitem o aproveitamento de crédito quando correspondem ao transporte de insumo, transporte de matérias-primas e produtos inacabados entre estabelecimentos da empresa, portanto, vinculados à produção, e no transporte na operação de venda, do produto acabado.

Nesse contexto, de plano, descarta-se a reversão dos itens **5, 6 e 8**.

Em relação ao CFOP de “industrialização efetuada para outra empresa”, a fiscalização constatou que não se trata de venda, mas sim remessa a estabelecimentos da própria empresa. Portanto, não se pode acolher o pleito para o item **1**.

Das informações prestadas, os itens **2** “outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”; **3** “remessa de amostra grátis”; **4** “remessa de mercadoria ou bem para demonstração”; **6** “remessa de vasilhame ou sacaria” e **7** “Remessa em bonificação, doação ou brinde”, por não se enquadrarem como operação de venda, devem ter as glosas mantidas.

Da mesma maneira, a simples transferência de mercadoria acabada também não pode aproveitar o crédito, sendo essa aplicada aos itens **11** “transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”, **12** “transferência de produção do estabelecimento” e **13** “transferência de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária”.

Contudo, nos casos dos itens **9** “remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente” e **10** “remessa para industrialização por encomenda”, como a remessa se deu com propósito de produção/industrialização, entendo que cabe a reversão.

Portanto, dou parcial provimento, para reverter as glosas dos itens **9 e 10**.

k. Dos fretes em remessas para formação de lote sem prévio contrato de compra e venda

A recorrente apurou créditos sobre despesas com fretes amparados em CT-e’s que indicam operação de transporte, que, no entender da fiscalização, são incompatíveis com o creditamento.

As operações de transporte são: “remessa para terceiros”, “transf. com transbordo entre filiais-coleta armazém geral”, transferência com coleta armazém geral” e “transferência entre filiais”. Os conhecimentos estão vinculados a itens de NF-e’s que não indicam CFOP de venda, mas sim de remessas para formação de lote de exportação e de remessas com fim específico de exportação.

Defende a recorrente que operações para formação de lotes de exportação e para vendas com fim específico de exportação inequivocamente estão relacionadas às operações de venda e, nesse contexto, há autorização para aproveitamento de créditos sobre os fretes correspondentes, nos termos do inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10833, de 2003.

Assiste razão à fiscalização. Para a concessão do crédito de frete, na venda ou revenda com o fim específico de exportação ou para formação de lote de exportação, necessária a demonstração de que o frete é efetivamente de venda, e não de mera transferência logística para “*atender demandas futuras, otimizando os prazos de entrega convencionados com os seus clientes*”.

Se o intuito da remessa/transferência é otimizar a cadeia logística, a decisão cabe à administração do negócio, contudo, para aproveitamento do crédito, a legislação exige a operação de venda, que poderia ser facilmente comprovada.

Diante disso, nego provimento no tema.

11. Da falta de estorno de créditos presumidos previstos na Lei nº 10.925, de 2004 – aquisições de caroço de algodão

A fiscalização constatou que a recorrente deveria ter estornado a parcela do crédito presumido apurado sobre a quantidade de caroço de algodão utilizada para a fabricação do linter e do óleo bruto que teve destinação diversa da alimentação humana ou animal. Isso porque a pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial somente pode apurar créditos presumidos sobre os produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, conforme disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e no art. 5º da IN SRF nº 660, de 2006, já transcritos.

O estorno se deve ao fato de que, no momento da entrada do caroço de algodão, não se é possível determinar a destinação do produto após seu processamento. Assim, é permitida a apuração do crédito presumido sobre as entradas de grãos adquiridos de pessoas físicas, de cooperados pessoas físicas, ou adquiridos de cerealistas ou pessoas jurídicas que exerçam a atividade agropecuária ou cooperativas de produção agropecuária, e, posteriormente, conhecendo-se do volume de grãos utilizados na fabricação de produtos aos quais foi dada destinação diversa, seria feito estorno do crédito apurado a maior, após o encerramento do período de apuração, a partir das vendas realizadas no mês. No caso, as vendas de linter de algodão e de óleo de algodão bruto, produtos estes derivados de caroço de algodão, foram efetuadas a produtores de biocombustível, do que se concluiu pela destinação diversa.

A recorrente baseou-se no art. 47-B da Lei nº 12.546, de 2011, para a apuração do crédito presumido. No entanto, a autoridade fiscal entendeu que a apropriação do crédito só era possível durante a vigência do art. 47, revogado pela Lei nº 12.865, de 2013, de modo que não há que se falar em apuração de crédito com essa base legal em relação ao ano-calendário de 2016.

Nesse sentido, a defesa concordou com a fiscalização, quanto à inaplicabilidade do referido artigo, contudo, questiona o cálculo realizado pela autoridade fiscal:

“Da leitura das etapas descritas do Relatório Fiscal conclui-se que a d. autoridade fiscal partiu da quantidade de kgs de linter e de óleo de algodão produzidos pela recorrente, multiplicou pela quantidade de caroço de algodão necessária para produzir 1kg desses materiais, identificando o suposto valor total das aquisições de caroços de algodão utilizadas na fabricação destes materiais. Por fim, multiplicou os valores obtidos pelas alíquotas de crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS para determinar o valor de crédito presumido a ser estornado.

Ocorre, contudo, que o raciocínio da fiscalização está equivocado, tendo em vista que não podem ser somadas as quantidades de insumos calculadas para cada produto, uma vez que uma mesma quantidade de caroço de algodão produz linter de algodão e óleo.

Assim, ao efetuar o cálculo das quantidades de cada mercadoria multiplicado pela quantidade de insumo necessária para sua produção, a fiscalização efetuou uma glosa em duplicidade do crédito presumido apurado pela recorrente.

Adiante, a d. autoridade obteve o preço médio de aquisição do caroço de algodão para cada mês, a partir das notas fiscais de aquisição do caroço. Para tanto, a d. autoridade fiscal dividiu o valor total das aquisições de cada mês pela quantidade total de caroço obtido, em quilograma. Verifica-se, portanto, que, mais uma vez, a d. autoridade fiscal houver por bem realizar cálculo a partir do arbitramento do valor do caroço de algodão, sem, novamente, qualquer amparo legal para tanto.

Na terceira etapa, a d. autoridade fiscal multiplicou a suposta quantidade de caroço de algodão utilizada pela recorrente em cada mês do ano de 2016 pelo preço médio do caroço, obtendo-se, supostamente, o valor de aquisição de insumos utilizados na fabricação de línter e de óleo bruto de algodão.

Sobre estes valores, a d. autoridade fiscal aplicou a alíquota de 0,5775%, para calcular ao valor de estorno de crédito presumido de contribuição ao PIS, e a alíquota de 2,66% para calcular ao valor de estorno de crédito presumido de COFINS.”

Um segundo aspecto, apontado pela recorrente, reside na desconsideração, pela autoridade fiscal, dos estornos já efetivados em relação ao caroço de algodão. A conclusão da fiscalização foi de que *“os ajustes informados na EFD não guardam relação com a questão da destinação diversa, e por essa razão não serão deduzidos dos valores dos ajustes apurados de ofício pela Fiscalização”*. A recorrente, portanto, requer que seus estornos já escriturados sejam abatidos do montante final de estorno.

Neste ponto, não assiste razão a recorrente. Em resposta à fiscalização, quando questionada sobre a destinação diversa, a recorrente informou que estorno por desvio de destinação não se aplicava ao caso, visto que era lhe assegurado o direito integral ao crédito presumido da aquisição de caroço de algodão. Deste modo, não pode agora a recorrente requerer o abatimento deste estorno efetuado, se a motivação deu-se por outros motivos.

Como último argumento, a recorrente expõe que o cálculo do estorno efetuado pela fiscalização acabou superando o montante do crédito presumido apurado no ano de 2016, e indica a fórmula que entende ser correta para o cálculo do estorno:

“Durante do ano de 2016 a recorrente apurou crédito presumido no montante total de R\$ R\$ 1.075.201,63. No entanto, como se verifica da fl. 172 do Relatório Fiscal, a recorrente deveria estornar um montante de R\$ 1.204.944,22, sendo R\$ 991.802,16 para COFINS e R\$ 213.142,06 para contribuição ao PIS.

(...)

Para se chegar ao valor correto a ser estornado, a fiscalização deveria ter partido dos valores das vendas desses produtos, realizando a proporção do valor das vendas de línter e óleo com destino diverso daquele previsto no art. 8º da Lei n. 10925 com o valor total das vendas de produtos produzidos a partir do caroço de algodão adquirido, ou seja, dividindo o primeiro pelo segundo. Na sequência, dever-se-ia ter multiplicado este índice pelo montante de crédito presumido apurado pela recorrente no ano de 2016.

Realizando tal cálculo, chegar-se-ia à conclusão de que a recorrente deveria estornar apenas R\$ 196.074,11.”

Concordo com a forma de cálculo proposta pela recorrente, mas não encontro razão nos valores por ela apurados.

Explico.

Da análise das planilhas tanto da fiscalização quanto da recorrente, ambas estão de acordo que o montante de caroço de algodão adquirido é R\$ 33.210.871,04, do que se tem, pela aplicação das alíquotas, retiradas do relatório fiscal, de 0,5775%, para o PIS, e 2,66%, para a COFINS, um total de crédito presumido R\$ 1.075.201,95, sendo R\$ 191.792,78 de PIS e R\$ 883.409,17 de COFINS. Nesse sentido, o valor global da glosa de crédito presumido realmente não pode ser R\$ 1.204.944,22, sendo R\$ 213.142,06 para o PIS e R\$ 991.802,16 para a COFINS.

Outro ponto em que a planilha da fiscalização e a planilha da recorrente convergem é que foram vendidos 2.133.474,20 quilos de linter de algodão, que representa R\$ 3.610.037,87, e 5.028.880,00 quilos de óleo de algodão bruto, que representa R\$ 12.731.733,40, tendo como destinação diversa da requerida pela legislação.

A planilha da recorrente traz que o valor total dos bens vendidos derivados do caroço do algodão é de R\$ 61.790.631,20, sendo que se referem a 61.049.504,20 quilos. As quantidades na entrada do caroço do algodão estão expostas na planilha da recorrente como sendo 62.784.374,00 quilos, portanto, validam-se as informações.

A recorrente orienta que o valor de partida é o valor dos bens com destinação diversa, R\$ 16.341.771,27, que deve ser dividido pelo valor total dos produtos produzidos a partir do caroço do algodão R\$ 61.790.631,20, do que chega a um índice de 0,26447. Seguindo à orientação, este índice deve ser aplicado ao valor do crédito presumido, que é R\$ 1.075.201,95, ou seja, o valor que deveria ser estornado é R\$ 284.358,71.

Abaixo reproduzo a tabela com a apuração mensal, aplicando o índice aos valores de crédito presumido de cada mês:

Período	Valor total da entrada do caroço de algodão	A		B		C		D		E = A x índice		F = B x índice	
		Crédito PIS	Crédito COFINS	Venda de produtos derivados do caroço de algodão	Venda de linter de algodão e óleo de algodão com destinação diversa	Crédito PIS a ser estornado	Crédito COFINS a ser estornado						
01/01/2016	R\$ 1.941.692,41	R\$ 11.213,27	R\$ 51.649,02	R\$ 8.351.101,77	R\$ 619.942,17	R\$ 2.965,58	R\$ 13.659,62						
01/02/2016	R\$ 1.340.373,76	R\$ 7.740,66	R\$ 35.653,94	R\$ 9.253.753,34	R\$ 3.670.606,34	R\$ 2.047,17	R\$ 9.429,40						
01/03/2016	R\$ 381.004,32	R\$ 2.200,30	R\$ 10.134,71	R\$ 5.362.540,53	R\$ 1.223.415,20	R\$ 581,91	R\$ 2.680,33						
01/04/2016	R\$ 9.641,25	R\$ 55,68	R\$ 256,46	R\$ 5.162.519,92	R\$ 1.461.045,02	R\$ 14,73	R\$ 67,83						
01/05/2016	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 931.495,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -						
01/06/2016	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 993.203,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -						
01/07/2016	R\$ 1.905.669,20	R\$ 11.005,24	R\$ 50.690,80	R\$ 1.752.528,59	R\$ -	R\$ 2.910,56	R\$ 13.406,20						
01/08/2016	R\$ 5.938.830,50	R\$ 34.296,75	R\$ 157.972,89	R\$ 6.253.538,74	R\$ 342.815,80	R\$ 9.070,46	R\$ 41.779,10						
01/09/2016	R\$ 8.814.608,50	R\$ 50.904,36	R\$ 234.468,59	R\$ 5.174.788,58	R\$ 1.530.241,40	R\$ 13.462,68	R\$ 62.009,92						
01/10/2016	R\$ 9.288.229,95	R\$ 53.639,53	R\$ 247.066,92	R\$ 5.639.403,98	R\$ 1.929.510,00	R\$ 14.186,05	R\$ 65.341,80						
01/11/2016	R\$ 3.459.241,15	R\$ 19.977,12	R\$ 92.015,81	R\$ 5.220.756,09	R\$ 2.099.691,77	R\$ 5.283,35	R\$ 24.335,43						
01/12/2016	R\$ 131.580,00	R\$ 759,87	R\$ 3.500,03	R\$ 7.695.001,66	R\$ 3.464.503,57	R\$ 200,96	R\$ 925,65						
Total Geral	R\$ 33.210.871,04	R\$ 191.792,78	R\$ 883.409,17	R\$ 61.790.631,20	R\$ 16.341.771,27	R\$ 50.723,45	R\$ 233.635,27						
		crédito presumido A + B =	R\$ 1.075.201,95	índice D / C =	0,2644700	E + F =	R\$ 284.358,71						

Portanto, dou parcial provimento ao recurso, para reduzir o montante do estorno relativo à apuração do crédito presumido de R\$ 1.204.944,22 para R\$ 284.358,71.

12. Da redução dos saldos dos créditos das contribuições remanescentes ao final de dezembro de 2015

A fiscalização entendeu que não havia saldo de crédito das contribuições, no encerramento do ano-calendário de 2015, disponíveis para utilização no desconto das contribuições devidas. Isso é decorrência de ações fiscais anteriores, em desfavor da recorrente, que consumiram, de ofício, os valores em períodos anteriores a janeiro de 2016.

Apenas para fins de elucidação, reproduzo a manifestação da recorrente em seu recurso voluntário:

“Sobre essa questão, a recorrente não diverge da conclusão da fiscalização. Apenas pondera que os valores adotados no cálculo realizado e apontado no relatório fiscal foram objeto de despachos decisórios nos períodos competentes, sendo certo que ainda aguardam julgamento de manifestação de inconformidade/recursos junto aos órgãos administrativos competentes. Esse fato, diga-se, foi detectado pela fiscalização, mediante menção aos respectivos processos administrativos.

Assim, considerando que as glosas formalizadas naqueles períodos repercutem na apuração do crédito correspondente ao presente período como reconhece a fiscalização, por coerência com esses procedimentos é imperioso que as decisões definitivas proferidas naqueles processos sejam consideradas por ocasião da liquidação da decisão definitiva proferida no presente caso.”

Assim, ante a ausência de controvérsia, tenho por procedente o procedimento fiscal em relação à matéria.

13. Da improcedência do Relatório Fiscal n. 2 – do crédito presumido

a. Das NFs de devolução cuja dedução não foi comprovada

Sobre o tema, assim esclareceu a recorrente em seu recurso:

“As notas fiscais de devolução emitidas pelos clientes da recorrente, cuja dedução não foi por ela comprovada, foram descontadas da base de cálculo do crédito pleiteado (como acréscimo às deduções), ainda que não tenham sido localizadas nos registros fiscais e contábeis.

De acordo com a fiscalização, os documentos fiscais transmitidos via SPED e que não foram cancelados pelos seus emitentes não fazem prova das operações comerciais havidas entre os contribuintes.

A recorrente informa que não apresentou contestação ao entendimento fiscal, concordando com a glosa formalizada nesse item.”

Desta forma, ante a ausência de controvérsia, reputa-se procedente o procedimento fiscal.

b. Das operações de venda dos produtos para a Zona Franca de Manaus

Da mesma forma do item anterior, reproduzo manifestação da recorrente:

“A fiscalização sustenta que a recorrente apurou incorretamente as bases de cálculo relativas às operações de venda dos produtos para a Zona Franca de Manaus (CFOP 6109).

Segundo o agente fiscal, foi possível identificar que as divergências decorreram do computo, pela recorrente, dos valores das mercadorias enviadas à Zona Franca de Manaus, ao invés dos valores totais das notas fiscais, que se obtém da dedução do ICMS desonerado, além da indevida inclusão do ICMS-ST para essas operações.

Por essa razão, a recorrente informa que concorda com a conclusão fiscal, motivo pelo qual não contestou o relatório nesse particular.”

Ante a ausência de controvérsia, procedente o procedimento fiscal.

c. Da improcedência das considerações do despacho decisório a respeito de supostas irregularidades relacionadas à Portaria MF n. 348

A recorrente, em seus pedidos finais, requer a improcedência do despacho decisório em relação ao crédito presumido de que trata o art. 31 da Lei n.º 12.865, de 2013. A Portaria MF n.º 348, de 2014, referida pela recorrente, institui procedimento especial para o ressarcimento de créditos do PIS e da COFINS de que trata citado artigo.

Conforme manifestação sobre o tema, reproduzido nos itens “a” e “b” anteriores, a recorrente optou por não contestar as conclusões da fiscalização, do que não se conhece do pedido.

14. Da correção do valor do crédito reconhecido

Por fim, pede a correção do saldo dos créditos pleiteados na plenitude, com a incidência da taxa SELIC a partir de cada período de apuração.

Sobre o tema, de maneira elucidativa, discorreu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, no seu voto do Acórdão n.º 3301-012.384, no julgamento do Processo n.º 16366.720737/2013-66, em sessão de 22.03.2023, que passo adotar como minhas as razões de decidir:

“Quanto à incidência da atualização monetária e pagamento de juros compensatórios sobre o ressarcimento de créditos do PIS e da Cofins, o art. 14 da Lei n.º 10.833/2003, que também se aplica ao PIS, vedava-os expressamente, assim dispondo:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

No entanto, posteriormente, o STJ decidiu no julgamento dos REsp n.ºs 1.767.945, 1.768.060 e 1.768.415, sob a sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 (Código de Processo Civil), que é devida a correção monetária sobre o ressarcimento de saldos credores de créditos escriturais, quando há resistência do Fisco em deferir o pedido. Ainda, segundo a decisão desse Tribunal Superior, a resistência do

Fisco se configura depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido de ressarcimento.

A decisão no REsp nº 1.767.945, transitou em julgado na data de 28 de maio de 2020, cuja ementa reproduzimos, a seguir:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: EREsp 1.461.607/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 1º/10/2018; AgInt no REsp 1.239.682/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 13/12/2018; AgInt no REsp 1.737.910/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 28/11/2018; AgRg no REsp 1.282.563/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16/11/2018; AgInt no REsp 1.724.876/PR, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 07/11/2018; AgInt nos EDcl nos EREsp 1.465.567/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 06/11/2018; AgInt no REsp 1.665.950/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 25/10/2018; AgInt no AREsp 1.249.510/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 19/09/2018; REsp 1.722.500/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/11/2018; AgInt no REsp 1.697.395/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 27/08/2018; e AgInt no REsp 1.229.108/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes

Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/04/2018.

6. (Aplica-se a TESE FIRMADA pelo STJ): "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

Essa mesma ementa foi utilizada nas decisões dos REsp n.ºs 1.768.060 e 1.768.415 que foram julgados no mesmo dia. Ambos os julgamentos trataram de pedidos de ressarcimento de créditos presumidos do PIS e da Cofins da agroindústria, assim ementados:

"6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)"

Ressaltamos ainda que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) levando-se em conta as decisões do STJ e o Parecer PGFN/CAT n.º 3.686, de 17 de junho 2021, já atualizou o SIEF para aplicar os juros compensatórios, à taxa Selic, sobre os pedidos de ressarcimento do PIS e da Cofins depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido, nos termos da Nota Técnica Codar n.º 22/2021, data de 30/06/2021."

Portanto, deve-se reconhecer o direito à atualização monetária, sobre o montante do ressarcimento deferido, fruto desta decisão, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, que o Fisco possuía para a análise do pedido administrativo.

15. Das intimações em nome de seus procuradores

A recorrente solicita que o seu procurador seja intimado em seu escritório.

O art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972 dispõe que a intimação far-se-á ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, através de uma das formas ali previstas.

Ademais, acredita-se que o ponto não requer maiores esclarecimentos, tendo em vista a consolidação do entendimento no âmbito deste Conselho, com a edição da Súmula n.º 110:

Súmula CARF n.º 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1402-001.411, de 10/07/2013; 2401-003.400, de 19/02/2014; 2402-006.114, de 04/04/2018; 3302-004.864, de 25/10/2017; 3403-002.901, de 23/04/2014; 9101-003.049, de 10/08/2017.

Não se conhece, assim, do pedido.

Conclusão

Diante de todo exposto, voto por conhecer, em parte, do recurso voluntário, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para:

- 1) em relação às inclusões à base de cálculo das contribuições, cancelar a exigência sobre as receitas financeiras de dezembro de 2016, do item 5.5 do relatório fiscal;
- 2) em relação aos créditos das contribuições (item 7 do relatório fiscal), reverter as glosas:
 - a) dos bens utilizados como insumos – paletes;
 - b) sobre as despesas com serviços de armazenagem, com exceção dos valores da nota fiscal nº 18186 (cancelada) e do “avisos de lançamento” desacompanhados de NF, emitidos por Litoral Soluções em Comércio Exterior;
 - c) dos aluguéis de vagões;
 - d) dos fretes:
 - i) do item “7.3.1. fretes não comprovados por documentação hábil e idônea” do relatório fiscal;
 - ii) do item “7.3.4. fretes amparados por CT-e’s complementares cujo CT-e original não consta no Bloco D da EFD-Contribuições” do relatório fiscal;
 - iii) do item “7.3.6 fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas” do relatório fiscal;
 - iv) relacionados somente aos “fretes sobre as operações de compra de mercadorias ou insumos sobre os quais a recorrente não apurou créditos”, constantes do item “7.3.7. fretes vinculados a NF-e’s representativas de operações sem direito ao creditamento” do relatório fiscal;
 - v) do item “7.3.10 Fretes amparados por CT-e’s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-e’s complementares também representativos de compra de soja” do relatório fiscal;
 - vi) dos itens “7.3.12 fretes amparados por CT-e’s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de produtos agropecuários” e “7.3.13 Fretes amparados por CT-e’s vinculados a notas fiscais eletrônicas representativas de compra de produtos agropecuários” do relatório fiscal;
 - vii) vinculados às notas fiscais de CFOP listados como “9 remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente” e “10 remessa para industrialização por encomenda” do item “7.3.14. fretes

vinculados a NF-e's de saída com CFOP inconsistente" do relatório fiscal;

- 3) em relação ao item 8 do relatório fiscal, reduzir o montante do estorno relativo à apuração do crédito presumido de R\$ 1.204.944,22 para R\$ 284.358,71; e
- 4) em relação aos pedidos finais do recurso voluntário, reconhecer o direito à atualização monetária, sobre o montante do ressarcimento deferido, fruto desta decisão, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, que o Fisco possuía para a análise do pedido administrativo;
- 5) devendo-se, por fim, ajustar o cálculo do rateio dos créditos pelas espécies de receitas, de acordo com o resultado deste julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe