



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.721450/2016-70
ACÓRDÃO	3102-002.711 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BUNGE ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2011, 28/02/2011

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

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

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

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

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

DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO. NÃO EQUIVALÊNCIA A PAGAMENTO ANTECIPADO.

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

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

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

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

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

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

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

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

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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

Os tributos submetidos ao lançamento por homologação, aquele no qual o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início, regra geral, na data de ocorrência do fato gerador

(CTN, art. 150, § 4º). Somente no caso de infração dolosa ou da inexistência de pagamento é que o termo inicial, em vez de contado da ocorrência do fato gerador o prazo, é contado do exercício ou ano seguinte, conforme os arts. 173, I, e 150, § 4º, in fine, do CTN.

DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO. NÃO EQUIVALÊNCIA A PAGAMENTO ANTECIPADO.

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

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

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

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

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

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em votar da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: a) excluir as subvenções para investimento concedidas pelos estados da base de cálculo para o PIS e COFINS; b) reverter as glosas sobre fretes no transporte de produtos em elaboração; e c) reverter as glosas sobre fretes nas movimentações de insumos entre os estabelecimentos, cujas finalidades das operações constantes das notas fiscais foram “aquisição de insumo para produção” e “aquisição de insumo para a agroindústria (§10, do art. 3º, da Lei 10.637)”; ii) por maioria, para manter as glosas de créditos sobre fretes de devolução. Vencido o conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que dava provimento ao recurso neste ponto. iii) pelo voto de qualidade, para: a) afastar a ocorrência de decadência do período objeto do processo; e b) manter a glosa de fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Daniel Moreno Castillo.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

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

RELATÓRIO

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

Trata-se de impugnação apresentada contra os lançamentos das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas sujeitas ao regime não cumulativo, referentes às competências de janeiro e fevereiro de 2011.

Os lançamentos decorreram da falta de recolhimento das contribuições devidas sobre o faturamento mensal pelos fatos de: i) o interessado ter deixado de incluir na base

de cálculo das contribuições as receitas decorrentes de subvenções concedidas por Estados da União, correspondentes à redução ou à concessão de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); ii) o autuante ter reduzido a zero os saldos dos créditos das contribuições apurados pelo interessado, para as competências de abril e junho de 2010, remanescentes ao final de dezembro de 2010; e, iii) de o autuante ter glosado parte dos créditos aproveitados (descontados) pelo interessado no período objeto dos lançamentos em discussão, conforme Relatório Fiscal às fls. 199/236.

Intimado dos lançamentos, o interessado impugnou-os (fls. 245/302), alegando, em síntese:

I) em preliminar:

I.1) a decadência quinquenal do direito de a Fazenda Nacional exigir ou glosar os créditos objetos dos lançamentos em discussão, nos termos do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), tendo em vista que: primeiro, houve compensação/desconto do crédito, em face dos débitos apurados; e, segundo, foi enviado o Dacon no qual está demonstrada a compensação/desconto dos créditos com os débitos das respectivas contribuições, ora exigidas; e, finalmente, os débitos resultantes foram informados em DCTF; defendeu também a extinção dos respectivos créditos tributários, mediante a compensação/desconto, nos termos do inciso II do art. 156 do CTN, e a aplicação do art. 150, § 4º; por outro lado, segundo dispõe a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 74, §§ 1º, 2º e 5º, a compensação efetuada por ele, com créditos das contribuições, extinguiu os créditos tributários declarados nos Dacons e nas DCTFs, devendo ser aplicado o § 4º do art. 150;

I.2) a indevida descon sideração do saldo credor do período anterior – não objeto de fiscalização do período: segundo o interessado, os valores constituídos por meio dos autos de infração referem-se a dois fatores: 1) a glosa de créditos apropriados, referentes ao 1º trimestre de 2011; e, 2) à descon sideração do saldo credor do período anterior; quanto ao fator 2, o saldo descon siderado se refere à composição de saldo credor do 4º trimestre de 2010 e de períodos anteriores que sucessivamente impactaram os saldos transferidos que, como citado pelo Autuante, foram objeto de outro processo; contudo tais saldos não podem ser descon siderados para fins de apuração dos lançamentos em discussão, visto que os autos de infração dos períodos anteriores foram impugnados e os processos encontram-se em fase de julgamento o que suspende suas exigências, conforme art. 151, inciso III, do CTN; e,

II) no mérito:

II.1) as subvenções recebidas dos Estados não integram o faturamento, nos termos das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e, consequentemente, a base de cálculo do PIS e da Cofins, determinada na Constituição Federal (CF) de 1988; discorreu sobre a contabilização dos seus valores; a constituição do crédito tributário; o princípio da legalidade; as exclusões de receitas da base de cálculo das contribuições; o princípio da segurança jurídica; concluindo que doações para investimento, como no presente caso, não constituem receitas e, portanto, não integram a base de cálculo das contribuições, sendo que a Fiscalização não observou os princípios citados para considerá-las receitas e, consequentemente, tributá-las; alegou ainda que ao lançar os valores das subvenções, na conta Reserva de Capital – Reserva de Subvenção para Investimento, tais valores transitaram pelas contas de receitas (faturamento) e compuseram a base de cálculo do PIS e da Confins, implicando tributação indireta; sustentou que a concessão de benefícios, por parte dos Estados, exige em contrapartida a fomentação da economia local, a não redução da arrecadação e aplicação dos benefícios em aumento dos recursos locais, conforme se

evidencia do posicionamento da Diretoria Econômica e Financeira do Estado de Pernambuco, publicado em seu "site", do qual transcreveu parte às fls. 282/284; sustentou também que as subvenções concedidas pelos demais Estados têm o mesmo propósito, ou seja, fomentar o desenvolvimento regional, mediante a implantação de unidades industriais;

II.2) redução a zero dos saldos anteriores: não procede a redução a zero dos saldos credores de períodos anteriores aos lançamentos em discussão, tendo em vista que tais saldos estão sendo discutidos em outro processo administrativo (13971.724090/2015-87); os valores referentes àquele período somente podem ser cobrados depois da decisão definitiva, na esfera administrativa, naquele processo, o que ainda não ocorreu;

II.3) glosas de créditos:

II.3.1) fretes sobre devoluções: tais fretes, segundo seu entendimento, constituem custos de aquisição e de produção suportados pelo vendedor e, portanto, geram créditos passíveis de aproveitamento, nos termos do artigo 3º, II das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; alegou ainda que não há disposição legal expressa vedando seu aproveitamento;

II.3.2) fretes sobre transferências - parte 1, referentes ao transporte de produtos acabados, de insumos ou de produtos em elaboração: defendeu o aproveitamento de créditos calculados sobre estas rubricas sob o fundamento de que constituem custos de produção e/ ou de comercialização;

II.3.3) fretes relativos à transferência - parte 2: defendeu o aproveitamento de créditos sobre as despesas de fretes em outras operações entre seus estabelecimentos, envolvendo (i) aquisição de insumo para produção, (ii) aquisição de insumo para a agroindústria (crédito presumido) e (iii) vendas sob o fundamento de que se enquadram no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

II.3.4) fretes (outros): (i) nas vendas com transportador pessoa física, (ii) sem identificação da nota fiscal e (iii) operações sem direito a crédito: nestas rubrica reconheceu a glosa efetuada pela Fiscalização.

Para fundamentar a impugnação apresentou extenso arrazoadado sobre: "I - DA AUTUAÇÃO; II - PRELIMINAR: a) Da decadência; b) Da desconsideração do saldo credor do período anterior - Não objeto de fiscalização do período; III - DO DIREITO: a) DA MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES; a.1) Subvenção Para Investimento: Dos Valores Lançados Em Reserva De Capital; NO MÉRITO DESTE ITEM; d) as doações e subvenções para investimento; b) DA REDUÇÃO A ZERO DOS SALDOS ANTERIORES DE CRÉDITO; c) DAS GLOSAS FISCAIS APLICADAS NOS CRÉDITOS APURADOS NO PERÍODO: c.1) Glosa relativa aos Fretes; c.1.1) Glosa relativa aos Fretes de Devolução; c.1.2) Glosa relativa Fretes de Transferência - Parte 1; c.1.3) Glosa relativa Fretes de Transferência - Parte 2; c.1.4) Glosa Relativa a fretes nas vendas, com transportador pessoa física; c.1.5) Fretes sem Identificação da Nota Fiscal; c.1.6) Fretes *em operação sem Direito a Crédito*; IV - PEDIDO", concluindo, ao final, que os lançamentos são improcedentes.

Ato contínuo, a DRJ-Ribeirão Preto (SP) julgou a impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2011, 28/02/2011

DIFERENÇAS APURADAS. LANÇAMENTO, DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM.

A contagem do prazo quinquenal da decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário sujeito a lançamento por homologação, quando não há antecipação de pagamentos, é feita a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2011, 28/02/2011

BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

A base de cálculo da contribuição sujeita ao regime não cumulativo é o faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídas as receitas expressamente previstas em lei.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE SUBVENÇÕES. EXCLUSÃO.

Somente as receitas de subvenções comprovadamente aplicadas em investimentos imobilizados podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a Cofins com incidência não cumulativa.

SALDOS CREDITORES. PERÍODOS ANTERIORES. DESCONSIDERAÇÃO.

Correta a desconsideração dos saldos credores de períodos anteriores, na apuração da diferença da contribuição lançada e exigida, pelo fato de tais saldos terem sido objetos de processos próprios nos quais foram analisadas a certeza e liquidez dos valores aproveitados (descontados).

DESPESAS. FRETES DEVOLUÇÕES, TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS. GLOSAS DE CRÉDITOS.

Correta a glosa dos créditos sobre despesas com fretes de devoluções, transferências de produtos em elaboração, acabados, insumos entre os estabelecimentos do interessado por não se enquadrarem no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2011, 28/02/2011

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se na íntegra as mesmas ementas e conclusões de mérito do PIS à Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

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

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 25 de novembro de 2018, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a Autoridade Preparadora demonstrasse, analiticamente, a eventual relação existente entre os autos n.13971.723730/2014-51 e aqueles autuados sob os ns. 13971.908784/2011-41 e 13971.908783/2011-05, bem como a relação do primeiro processo administrativo aqui citado com o caso em julgamento. Ademais, que fosse informada a situação dos referidos processos quanto ao julgamento de recursos interpostos.

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

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

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

O Contribuinte, devidamente cientificado e se manifestou sobre os resultados da diligência fiscal.

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Pedro Sousa Bispo**, Relator

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

Como já consignado, a lide trata de autos de infração de diferenças de PIS e COFINS do período de 01/2011 e 02/2011, decorrentes das glosas de créditos e receitas não incluídas na base de cálculo dessas contribuições em desacordo com os preceitos legais, conforme a seguir discriminado:

- i) o interessado ter deixado de incluir na base de cálculo das contribuições as receitas decorrentes de subvenções concedidas por Estados da União, correspondentes à redução ou à concessão de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- ii) o autuante ter reduzido a zero os saldos dos créditos das contribuições apurados pelo interessado, para as competências de abril e junho de 2010, remanescentes ao final de dezembro de 2010; e,
- iii) de o autuante ter glosado parte dos créditos aproveitados (descontados) pelo interessado no período objeto dos lançamentos em discussão, conforme Relatório Fiscal às fls. 199/236.

A DRJ considerou integralmente improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

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

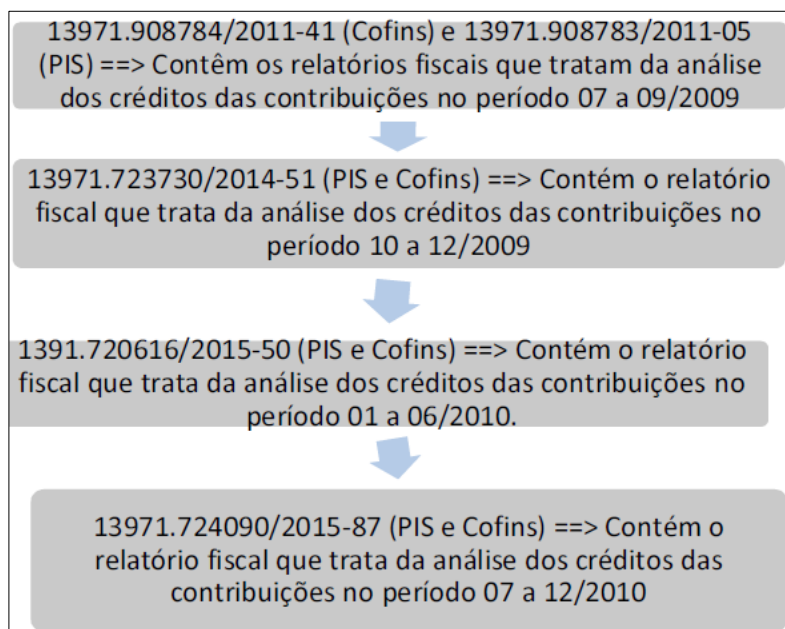
Preliminar de sobrestamento/Desconsideração do saldo credor anterior aquele fiscalizado

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

Este Colegiado, resolveu converter o julgamento em diligência pois necessitava que a Autoridade Preparadora demonstrasse, analiticamente, a eventual relação existente entre os autos n.13971.723730/201451 e aqueles autuados sob os ns. 13971.908784/201141 e 13971.908783/201105, bem como a relação do primeiro processo administrativo aqui citado com

o caso em julgamento. Ademais, que fosse informada a situação dos referidos processos quanto ao julgamento de recursos interpostos.

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



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

Como já tinha havido o julgamento definitivo na esfera administrativo dos processos nº13971.723730/201451 e aqueles autuados sob os ns. 13971.908784/201141 e 13971.908783/201105, os seus efeitos deviam ser refletidos nos períodos autuados seguintes, com redução significativa da autuação ou mesmo o seu cancelamento integral, informação que não constava nos autos.

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

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

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

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

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

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

a. 13971.723730/2014-51: o processo refere-se a auto-de-infração em virtude de insuficiências de recolhimento de PIS e Cofins dos meses 10, 11 e 12/2009. O Acórdão de Impugnação (nº 12-80.810 -17ª Turma da DRJ/RJO - 26 de abril de 2016, copiados para os presentes autos, fls. 714/729) julgou procedente o lançamento efetuado. Já o Recurso Voluntário (fls. 730/780) foi considerado intempestivo (cfe. Intimação DRF/BLU/SACAT Nº 324/2016, fls. 781/783), iniciando-se a cobrança administrativa. Não foi acolhida Petição da empresa no sentido de suspender a exigência enquanto não houvesse decisão administrativa definitiva dos processos 13971.908784/201141 e 13971.908783/201105, que poderiam impactá-lo e, então foi dada sequência à cobrança. Concluindo, não houve, após o encerramento do julgamento administrativo, qualquer alteração no valor do lançamento, bem como também não houve alteração na inexistência de saldo remanescente das contribuições ao final de 12/2009, a serem transportados para períodos subsequentes. **Não há, portanto, qualquer impacto das decisões administrativas desse processo no presente lançamento (12/2010).**

b. 13971.908784/2011-41: após as decisões administrativas (que foram trazidas aos presentes autos, entre as fls. 1378/1937), foi emitido Relatório de Diligência fiscal (que ora anexamos ao presente despacho) contendo a execução dos acórdãos. Conclui pela alteração dos créditos reconhecidos, dentro do Perdcomp 30312.34168.161009.1.1.09-3040 (Cofins – 3º trimestre/2009). Entretanto, continuaram inexistindo saldos de créditos, ao final de 09/2009, a serem transferidos para a apuração de períodos subsequentes, uma vez que a totalidade dos créditos reconhecidos, aí incluídos os aumentos decorrentes dos acórdãos, foi objeto do ressarcimento citado. **Não há, portanto, qualquer impacto das decisões desse processo no presente lançamento (12/2010).**

c. 13971.908783/2011-05: após as decisões administrativas (que foram trazidas aos presentes autos, entre as fls. 818/1377), foi emitido Relatório de Diligência fiscal (que ora anexamos ao presente despacho) contendo a execução dos acórdãos. Conclui pela alteração dos créditos reconhecidos, dentro do Perdcomp 36192.32874.161009.1.1.08-9779 (PIS – 3º trimestre/2009). Entretanto, continuaram inexistindo saldos de créditos, ao final de 09/2009, a serem transferidos para a apuração de períodos subsequentes, uma vez que a totalidade dos créditos reconhecidos, aí incluídos os aumentos decorrentes dos acórdãos, foi

objeto do ressarcimento citado. **Não há, portanto, qualquer impacto das decisões desse processo no presente lançamento (12/2010).**

(negritos nossos)

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

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

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

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

Decadência

Em suma, pede a recorrente que seja reconhecida a decadência do crédito tributário das contribuições lançadas do período de 1 e 2/2011, haja vista que somente tomou ciência formal da autuação em 05/2016, ou seja, após o prazo de 5 (cinco) anos previsto no art.150, §4º, do CTN.

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

Sem razão à recorrente.

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

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

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

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

Assim, tendo em vista que a ciência do auto de infração se deu em 25/05/2016, e o período da contribuição em discussão diz respeito a 01 a 2/2011, sem ocorrência de qualquer antecipação pagamento, aplica-se ao caso a regra do inciso I, art.173, do CTN, para se constatar que a contribuição não foi atingida pela decadência, que somente ocorreria a partir de 01/2017.

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

Mérito

Subvenção para investimento dos valores lançados como reserva de capital

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

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

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

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

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

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

Como se sabe, existem duas modalidades de subvenções:

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

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

Para efeitos de tributação das subvenções pelo IRPJ e CSLL, o RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) prescreve que a subvenção para custeio deve ser computada na apuração do lucro operacional, e a outra aplicada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não deve ser computada na apuração do lucro real, desde que apresente alguns requisitos, conforme a seguir indicado:

DECRETO Nº 3.000, de 26/03/1999

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

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

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

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

(Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

(...)

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

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

(...)

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

- recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público;

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

Anteriormente, a Lei das Sociedade por Ações (Lei 6.404/76) determinava o registro contábil das subvenções para investimento como reserva de capital. Com o advento das alterações promovidas pelo art.10 da Lei nº11.638/2007, a alínea “d” do § 1º do art. 182 da Lei das S/A, que determinava a classificação das subvenções para investimento como reservas de capital, tal dispositivo foi expressamente revogado. Em razão disso, a Lei nº 11.941, de 2009, estabeleceu, em seu art. 18, outro procedimento na contabilidade com relação às subvenções para investimento, determinando que deveria ser reconhecida em conta de resultado pelo regime de competência e mantida em reserva de lucros até o limite do lucro líquido do exercício, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do DecretoLei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

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

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

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

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

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

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

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

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de

empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art.195A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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

II aumento do capital social.

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

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

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

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

III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

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

II aumento do capital social.

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

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

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

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

III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

(negrito nosso)

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

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

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

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

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

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

Glosa de fretes de devolução

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

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

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

Sem razão à recorrente.

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

i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;

ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e

iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

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

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

Glosa relativa a fretes de transferência de produtos acabados e em elaboração-transferências 1

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

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

Sem razão a Recorrente.

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

i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;

ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e

iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

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

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

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

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

(negritos nossos)

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

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

do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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

...

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

(negritos nossos)

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

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

Glosa relativa a fretes de transferência de produtos acabados e em elaboração-transferências 2

Neste tópico, a fiscalização verificou, ainda, que o sujeito passivo aproveitou, em alguns casos, créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre as despesas de fretes em outras operações entre estabelecimentos, não declaradas nos demonstrativos como transferências, porém ocorridas entre dois estabelecimentos Bunge, sem que se tratasse de remessa para formação de lote.

Conforme consta no relatório fiscal, todos os registros objeto da glosa referem-se a operações com alguma das finalidades a seguir:

Finalidade da Operação
Aquisição de insumo para produção
Aquisição de insumo para a agroindústria (§10, do art. 3º, da Lei 10.637)
Venda

Quanto às operações aqui discutidas, cujas finalidades das operações foram “Aquisição de insumo para produção” e “Aquisição de insumo para a agroindústria (§10, do art. 3º,

da Lei 10.637)”, tratam-se, em verdade, de movimentações de insumos entre as unidades da fiscalizada, que ensejam o reconhecimento do crédito, posto que os fretes nessa modalidade podem ser creditados, nos termos do artigos 3.º, inciso II, da Leis n.º 10.833/03 e 10.637/2002, como insumos ao processo produtivo pelo critério da essencialidade.

Com relação às operações nas quais constaram como finalidade “a venda” entre as unidades, a recorrente alega que as ocorrências ocorreram devido a uma falha no arquivo gerado entregue que apresentou o CFOP no demonstrativo entregue à fiscalização.

No recurso voluntário, trouxe aos autos planilha com a informação correta dos CFOPs das notas fiscais, nas quais ao invés dos CFOPs de venda 5102 e 5101, deveriam constar os CFOPs 5152 (transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro), 6902 (retorno de industrialização por encomenda), 6505 (remessa para formação de lotes de formação) e outros.

No entanto, entendo que somente a planilha de excel trazida não é hábil para comprovar o erro cometido.

A recorrente deveria ter trazido aos autos o espelho das notas fiscais a fim de comprovar o erro cometido nos CFOPs.

Como se sabe, se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

No caso resta evidente que a recorrente não trouxe documentação para lastrear as suas alegações e, por consequência, não consegue infirmar a acusação que recai sobre si.

Destarte, somente devem ser revertidas as glosas sobre fretes nas movimentações de insumos entre os estabelecimentos, cujas finalidades das operações constantes das notas fiscais foram: “Aquisição de insumo para produção” e “Aquisição de insumo para a agroindústria (§10, do art. 3º, da Lei 10.637)”.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e no mérito dar parcial provimento para: i) excluir as subvenções para investimento concedidas pelos estados da base de cálculo para o PIS e COFINS; ii) reverter as glosas sobre fretes no transporte de produtos em elaboração; e iii) reverter as glosas sobre fretes nas movimentações de insumos entre os estabelecimentos, cujas finalidades das operações constantes das notas fiscais foram “aquisição de insumo para produção” e “aquisição de insumo para a agroindústria (§10, do art. 3º, da Lei 10.637)”.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo

ACÓRDÃO 3102-002.711 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13971.721450/2016-70

DOCUMENTO VALIDADO