



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13971.724090/2015-87  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-003.560 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de abril de 2023  
**Assunto** SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA FISCAL  
**Recorrente** BUNGE ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

### **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido, 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 à competência de dezembro de 2010.

Os lançamentos correspondem às diferenças apuradas entre os valores das contribuições, declarados nas respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs) e os efetivamente devidos, e decorreram da: i) majoração da base de cálculo das contribuições pela inclusão das 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), para as competências de julho a dezembro de 2010; ii) redução de ofício dos saldos credores das contribuições remanescentes ao final do período de apuração de 06/2010; e, iii) das glosas de parte dos créditos aproveitados indevidamente (créditos presumidos da agroindústria e créditos sobre custos/despesas com fretes diversos), conforme consta do Relatório Fiscal às fls. 219/261, parte integrante de ambos os autos de infração.

Intimado dos lançamentos, o interessado impugnou-os (fls. 270/327), alegando, em síntese:

## I) em preliminar:

I.1) a decadência quinquenal do direito de a Fazenda Nacional glosar créditos aproveitados anteriormente a 4/12/2010 e, conseqüentemente, exigir os débitos decorrentes de tal glosa, nos termos do CTN, art. 150, § 4º, 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 entre os créditos e os débitos das respectivas contribuições; e, finalmente, informado os débitos resultantes em DCTF;

I.2) a indevida desconsideração do saldo credor do período anterior; segundo interessado os valores constituídos nos autos de infração referem-se a dois fatores: 1) glosa de créditos apropriados referentes aos 3º e 4º trimestres de 2010; e, 2) à desconsideração do saldo credor do período anterior; alega, quanto ao fator 2, que o saldo desconsiderado se refere à composição de saldo credor do 4º trimestre de 2009 e de períodos anteriores e dos 1º e 2º trimestres de 2010, que, conforme citado pelo autuante, foi objeto em outro procedimento, não podendo, portanto, ser desconsiderado para fins de apuração dos créditos lançados, visto que os autos dos períodos anteriores foram impugnados e se encontram em fase de processo administrativo o que suspende a exigência dos créditos, nos termos do CTN, art. 151, III; alegou ainda que os créditos em discussão, neste processo, abrangem os mesmos créditos do processo n.º 13971.720616/2015-50, já impugnado; assim os créditos tributários em discussão neste processo somente poderão ser exigidos depois do trânsito em julgado na fase administrativa daquele processo.

## e, II) no mérito:

II.1) as subvenções recebidas dos Estados não integram o faturamento, nos termos das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, e, conseqüentemente, 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, conseqüentemente, tributá-las;

II.2) redução a zero dos créditos de períodos anteriores; alega que não procede a redução a zero dos saldos credores de períodos anteriores aos lançamentos em discussão, ou seja, do período de 10/2009 a 06/2010, tendo em vista que tais saldos estão sendo discutidos em outro processo administrativo (13971.720616/2015-50); os valores referentes àqueles períodos somente podem ser cobrados depois da decisão definitiva, na esfera administrativa, naquele processo, o que ainda não ocorreu; suscitou também repercussão no processo 13971.720616/2015-50 dos processos 13971.908784/2011-41 (Cofins) e 13971.908783/2011-05; assim, cabe atentar para a preliminar e os processos anteriores que impactam sucessivamente nos saldos pleiteados;

## II.3) glosas de créditos:

II.3.1) presumidos da agroindústria, reconhece que houve erro no Dacon, contudo, houve a ocorrência da decadência do lançamento do crédito e da efetivação da glosa referente a fatos geradores que superaram os cinco anos, tendo havido recolhimento/compensação/desconto do crédito em face dos débitos apurados e depois o envio daquele demonstrativo;

## II.3.2) créditos sobre fretes:

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.560 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13971.724090/2015-87

II.3.2.1) os fretes sobre devoluções constituem custos de aquisição e de produção suportados pelo vendedor e, portanto, gera crédito passível de aproveitamento, nos termos do artigo 3º, II das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003 ; alegou ainda que não há disposição legal expressa vedando tal crédito;

II.3.2.2) os fretes de transferências de produtos acabados, de insumos ou de produtos em elaboração, fazem parte do processo de produção, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pelo filial receptora, e de produção; isto não descaracteriza o processo de venda nem de produção como um todo; assim não procedem as glosas dos créditos sobre tais fretes;

II.3.2.3) fretes vinculados a operações com mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (FEX), defendeu o restabelecimento dos valores glosados sob o argumento de que se trata de fretes referentes a transportes de mercadorias entre estabelecimentos da empresa (interessado) e não de frete de transporte de mercadoria adquirida do produtor rural e remetida para o estabelecimento portuário; alegou ainda que a IN SRF n.º 379/2003, em seu art. 1º, § 2º, não poderia extrapolar as disposições legais correspondentes ao aproveitamento de créditos sobre fretes, ao dispor que é vedado apurar crédito pela comercial exportadora nas mercadorias adquiridas com fim específico de exportação;

II.3.2.4) fretes de remessa para armazéns geral e/ ou para depósitos fechados, remeteu aos argumentos expendidos na glosa referentes aos fretes de devolução e ainda que tais fretes constituem insumos para prestação de serviços, quando a filial transporta e subcontrata serviços dessa natureza;

II.3.2.5) fretes sem vinculação; defendeu o restabelecimento dos valores glosados sob o argumento de que trata de fretes para transporte de mercadorias destinadas à formação de lote para exportação, defendeu também o mesmo entendimento aplicado aos fretes no transporte de mercadorias adquiridas com FEX anterior.

Para fundamentar a impugnação apresentou extenso arrazoado 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; b) DA REDUÇÃO A ZERO DOS SALDOS ANTERIORES DE CRÉDITO; c) DAS GLOSAS FISCAIS APLICADAS NOS CRÉDITOS APURADOS NO PERÍODO: c.1) Glosa relativa ao Estorno Crédito Presumido; c.2) Glosa relativa aos Fretes: c.2.1) Glosa relativa a Fretes de Devolução; c.2.2) Glosa relativa a Fretes de Transferência; c.2.3) Fretes vinculados a operações com Mercadorias adquiridas com FEX; c.2.4) Fretes em Remessa para Armazém Geral; c.2.5) Fretes sem vinculação; 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 DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2010

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA.

Correta a glosa de créditos indevidos da não cumulatividade há qualquer tempo, ocorrendo o prazo de decadência apenas para o lançamento de débitos decorrente dessa glosa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.560 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13971.724090/2015-87

Data do fato gerador: 31/12/2010

**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.

**CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. DEVOLUÇÕES. AQUISIÇÕES COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS. GLOSAS. MANUTENÇÃO.**

Mantêm-se as glosas de créditos aproveitados sobre as despesas com fretes incorridas com devoluções de compras para industrialização e para comercialização, com aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação e com operações sem vinculação com a atividade operacional do contribuinte e com operações cuja natureza não foi comprovada no respectivo documento fiscal.

**CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. HIPÓTESES.**

Somente geram direito a aproveitamento de créditos da não cumulatividade os gastos com fretes que componham o custo de aquisição de mercadoria para revenda ou de bem utilizado como insumo na produção de bens e serviços colocados à venda, bem assim o frete na operação de venda quando suportado pelo vendedor.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. TRIBUTAÇÃO. CONDIÇÕES.**

Somente podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas as receitas relativas a subvenção para investimento e desde que cumpridas as condições contidas na legislação de regência.

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

Data do fato gerador: 31/12/2010

**BASE DE CÁLCULO.**

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.

**CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. DEVOLUÇÕES. AQUISIÇÕES COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS. GLOSAS. MANUTENÇÃO.**

Mantêm-se as glosas de créditos aproveitados sobre as despesas com fretes incorridas com devoluções de compras para industrialização e para comercialização, com aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação e com operações sem vinculação com a atividade operacional do contribuinte e com operações cuja natureza não foi comprovada no respectivo documento fiscal.

**CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. HIPÓTESES.**

Somente geram direito a aproveitamento de créditos da não cumulatividade os gastos com fretes que componham o custo de aquisição de mercadoria para revenda ou de bem utilizado como insumo na produção de bens e serviços colocados à venda, bem assim o frete na operação de venda quando suportado pelo vendedor.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. TRIBUTAÇÃO. CONDIÇÕES.**

Somente podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas as receitas relativas a subvenção para investimento e desde que cumpridas as condições contidas na legislação de regência.

**Impugnação Improcedente**

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.560 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13971.724090/2015-87

#### 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 13971.908783/201105, bem como a relação do primeiro processo administrativo aqui citado com o caso em julgamento. Ademais, que fosse informada a situação dos referidos processos quanto ao julgamento de recursos interpostos.

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

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

É o relatório.

#### VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

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

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

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

2) da redução a zero dos saldos das contribuições não-cumulativas, ao final do período de apuração 06/2010, conforme Relatório Fiscal que integra o processo n.º 13971.720616/2015-50); e

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

A DRJ considerou integralmente improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

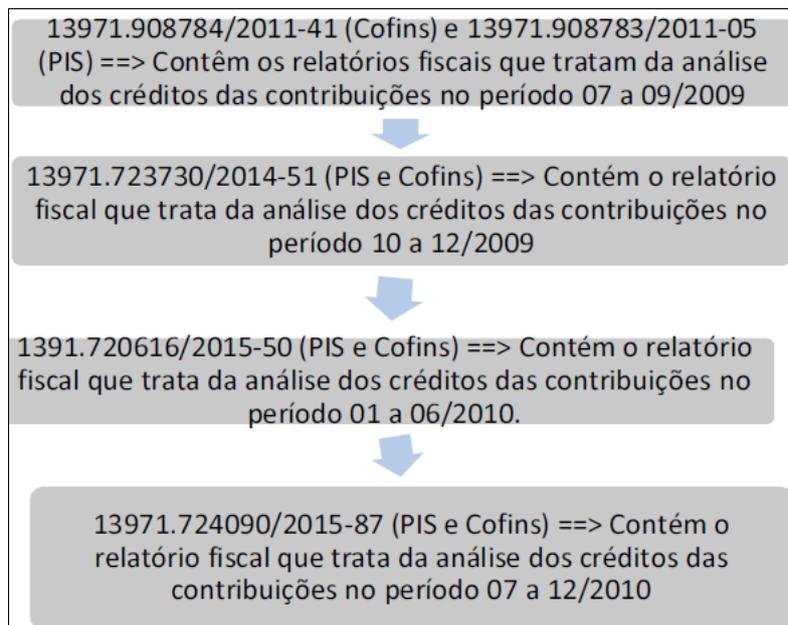
Preliminarmente, o Contribuinte pede o sobrestamento do julgamento até o deslinde final do processo n.º13971.723730/2014-51 e aqueles autuados sob os ns. 13971.908784/2011-41 e 13971.908783/201105, haja vista que neles estão sendo discutidos as

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.560 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13971.724090/2015-87

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 processo 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 houve o julgamento definitivo na esfera administrativo dos processos n.º13971.723730/201451 e aqueles autuados sob os ns. 13971.908784/201141 e 13971.908783/201105, os seus efeitos devem ser refletidos nos períodos autuados seguintes, com redução significativa da autuação ou mesmo o seu cancelamento integral, informação que não consta nos autos.

Faz-se necessário, assim, que a Autoridade Fiscal informe 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, a Recorrente alega em seu recurso que os valores de incentivos fiscais de ICMS foram lançados na conta de Reserva de Investimentos, transitaram em contas de receitas (faturamento) e compuseram a base de cálculo do PIS e COFINS.

A fim de comprovar o alegado, apresentou um lançamento hipotético de uma nota fiscal com incidência de ICMS e a respectiva contabilização do incentivo concedido pelo governo estadual.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.560 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13971.724090/2015-87

<b>a) Faturamento:</b>	<b>D - Cliente</b>	
	<b>C - Venda (faturamento - receita)</b>	<b>R\$ 1.000,00</b>
<b>b) ICMS :</b>	<b>D - ICMS ( Conta de despesa)</b>	
	<b>C - ICMS A PAGAR ( Passivo)</b>	<b>R\$ 170,00</b>
<b>c) PIS:</b>	<b>D - PIS ( Conta de despesa)</b>	
	<b>C - PIS a PAGAR ( Passivo)</b>	<b>R\$ 16,50</b>
<b>d) Cofins:</b>	<b>D - COFINS ( Conta de despesa)</b>	
	<b>C - COFINS A PAGAR (Passivo)</b>	<b>R\$ 30,00</b>
<b>e) Incentivo:</b>	<b>D - ICMS A PAGAR (Passivo)</b>	
	<b>C - RESERVA DE CAPITAL</b>	
	<b>Res. Subv. p/Investimento</b>	<b>R\$ 100,00</b>

Explica ainda a Recorrente que o incentivo consiste em reduzir o ICMS a pagar, cujo valor é registrado na conta Reserva de Capital, não representando faturamento, mas sim uma renúncia fiscal por parte do estado. Se a empresa adotasse outro procedimento contábil, os valores lançados em reserva de capital seriam lançados como redutores da conta de despesa de ICMS e não na conta de Vendas (faturamento).

Por fim, conclui a Recorrente que, embora a empresa não concorde com a tributação separada da subvenção para investimento, como pretendido pelos Auditores, demonstrou-se que ainda que de modo diverso e indireto esses valores foram tributados pelo PIS e a COFINS.

Desta feita, entendo que a Autoridade Fiscal deve analisar 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 em comento na tributação das Contribuições ao PIS e a COFINS, conforme alegado em seu recurso.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos:

1. que a Autoridade Fiscal informe os efeitos dos julgamentos definitivos na esfera administrativa dos processos n.º13971.723730/2014-51 e aqueles autuados sob os ns. 13971.908784/2011-41 e 13971.908783/2011-05 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 Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima;
4. 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 n.º 7.574/2011.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.560 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13971.724090/2015-87

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo