



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.724745/2019-41
ACÓRDÃO	3102-003.576 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BUNGE ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/03/2018

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

As subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas no resultado, sempre serão consideradas como subvenções de investimento e, como tal, não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

PÃO COMUM. ALÍQUOTA ZERO. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA TRIBUTÁRIA. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB 5/2024. REsp 2.138.206/RS, STJ.

A exposição de motivos da Medida Provisória n. 433/2008, convertida na Lei n. 11.787/2008, esclarece que o benefício fiscal do art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925/2004 foi instituído para mitigar os impactos da alta mundial do preço do trigo, garantindo o consumo, pela população brasileira de baixa renda, do pão comum fabricado de farinha de trigo, que integra a cesta básica. Deve ser considerado o propósito originário de desoneração tributária dos alimentos da cesta básica, de garantir o consumo, no que concerne ao caso, do pão comum que compõe a cesta básica, por toda a população brasileira, notadamente a parcela mais vulnerável.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2024 define o "pão comum" como aquele elaborado a partir mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, fermento biológico, água, sal, açúcar e aditivos alimentares, costumeiramente denominado pão francês.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na

sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLETS. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção dão direito ao aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de vigilância e segurança, no caso concreto, não se enquadram no conceito de insumo, impedindo o creditamento da COFINS com base no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. SÚMULA CARF 232.

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas. Observância obrigatória da Súmula CARF nº 232.

ALUGUEL DE VAGÕES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS/CARGAS. VEÍCULOS. CREDITAMENTO. SÚMULA CARF 190.

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas. Observância obrigatória da Súmula CARF nº 190.

DIREITO CREDITÓRIO. PIS/COFINS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE. APÓS ESCOAMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS PARA ANÁLISE DO PEDIDO. TAXA SELIC.

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), nos termos do julgamento do REsp nº 1.767.945, em sede de Recurso Repetitivo, pelo STJ.

DIREITO CREDITÓRIO. REGIME NÃO CUMULATIVO. PIS/COFINS. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.

O direito à utilização de crédito extemporâneo na apuração de regime não cumulativo de PIS/COFINS, depende da retificação das obrigações acessórias de demonstração da referida apuração, desde o período de geração do crédito, até o período de apuração em que se pretende a sua utilização. Súmula CARF nº 231.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE.

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

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES. SÚMULA CARF 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. Observância da Súmula CARF nº 110.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votar da seguinte forma: **i) por unanimidade de votos**, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo do tópico “5.1 Considerações preliminares a respeito da Portaria MF n.348/2014” e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de reunião dos processos para julgamento em conjunto e nulidade da decisão recorrida e, nº mérito, dar parcial provimento para: 1. Afastar a majoração da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, afastando a incidência das referidas contribuições sobre: (a) as subvenções de investimento correspondentes aos incentivos fiscais escriturados na conta nº 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST; e (b) em relação à conta contábil 3222003 – INCENTIVOS ICMS, exclusivamente em relação aos benefícios fiscais correspondentes a créditos presumidos de ICMS; 2. Reverter a glosa de créditos sobre despesas com a aquisição de pallets; 3. Reverter a glosa de créditos sobre despesas com locação industrial; 4. Reverter a glosa de créditos sobre as despesas com “frete não comprovados por documentação hábil e idônea”, item 7.3.1 do Relatório Fiscal; 5. Reconhecer que a Unidade de origem, ao liquidar a decisão final do presente processo, deverá necessariamente observar as decisões administrativas definitivas proferidas nos demais processos administrativos que repercutem neste, refletindo no resultado da liquidação; 6. Em relação aos pedidos finais do Recurso Voluntário, assegurar o direito à correção monetária do crédito reconhecido, pela Taxa Selic, a partir do primeiro dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo pelo Fisco; e 7. Por fim, deve-se ajustar o cálculo do rateio dos créditos pelas

espécies de receitas, de acordo com o resultado deste julgamento; e **ii) por voto de qualidade**, para manter a glosa dos créditos extemporâneos. Vencidos (as) conselheiros (as) Wilson Antônio de Souza Corrêa, Sabrina Coutinho Barbosa e Joana Maria de Oliveira Guimarães que entendiam que, após devidamente realizado o necessário *distinguishing* para afastar, no presente caso, a aplicação da Súmula CARF nº 231, devia-se reverter a glosa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luís Cabral.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Redator designado

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Wilson Antônio de Souza Corrêa, Fábio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela C. 5ª Turma/DRJ09, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente em face do Despacho Decisório nº 355/2021 - EQAUD3 /DRFBLU /SRRF09/RFB356/2021, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento informado por meio do PER nº 06319.69171.050819.1.5.19-7590, no valor principal de R\$ 92.425.609,83, com base em créditos relativos à COFINS não cumulativa – mercado interno e externo apurados pela contribuinte ao final do 1º trimestre de 2018 -, reconhecendo a importância de R\$ 32.304.465,42 a título de ressarcimento e homologando as compensações declaradas até esse limite.

O “Relatório de Auditoria Fiscal – CRÉDITO PRESUMIDO” e o “Relatório Fiscal – CRÉDITO BÁSICO” são parte integrantes do Despacho Decisório nº 355/2021 - EQAUD3 /DRFBLU /SRRF09/RFB356/2021.

A Autoridade Fiscal entendeu que determinadas receitas não foram oferecidas à tributação da Contribuição para o PIS e da COFINS pela Recorrente, bem como que parte dos créditos teria sido indevidamente apropriada.

Como bem sintetizado no Recurso Voluntário, no que diz respeito às receitas supostamente não tributadas pela Recorrente, tem-se os seguintes os itens questionados pela fiscalização:

a) Receitas de subvenções para custeio – benefícios e incentivos fiscais do ICMS:

de acordo com a fiscalização, todos os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS usufruídos pela recorrente em 2018, escriturados nas contas contábeis n. 3222003 (“*Incentivos ICMS*”) e n. 3229003 (“*Inc. Fiscal Subvenções Invest.*”), caracterizam-se como subvenções para custeio e, nessa condição, devem compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Essa conclusão, de acordo com a fiscalização, está fundamentada em três premissas, a saber: (i) a recorrente teria escriturado de forma imprópria os benefícios e incentivos fiscais, visto que as contas contábeis são redutoras de deduções de vendas, ao passo que deveriam ter sido escriturados em contas de receitas; (ii) a recorrente não teria usufruído de benefícios fiscais que tenham sido concedidos de acordo com a alínea ‘g’, do inciso XII do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição Federal, já que não apresentou qualquer Convênio aprovado nos termos da Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975, assim como não comprovou os atos de registro e depósito, tal como determinado pelo art. 3º da Lei Complementar n. 160, de 7.8.2017; e (iii) nenhuma parcela dos benefícios fiscais usufruídos pela recorrente foi registrada na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6404, de 15.12.1976, desrespeitando o requisito constante no caput do art. 30 da Lei n. 12973, de 13.5.2014;

b) Receitas de venda de pré-mistura para pães: segundo o agente fiscal, o disposto no inciso XVI, do art. 1º da Lei n. 10925, de 23.7.2004, que estabelece alíquota zero da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as vendas de pré-misturas próprias para a fabricação de pão comum não seria aplicável a 4 (quatro) produtos comercializados pela recorrente (PM PAO DOCE 25KG PRE MESCLA, PM PAO FORMA HAMB HOTDOG 25KG PRE MESCLA e PM VERAMIX PAO DOCE 25kg);

c) Receitas de venda de milho em grão: a fiscalização sustenta que a venda de milho em grão pela recorrente para determinados adquirentes não estaria abrangida pela regra de suspensão das contribuições, prevista no art. 54 da Lei n. 12350, de 20.12.2010, na medida em que não restou comprovado que tais vendas tenham sido realizadas (i) para pessoas jurídicas produtoras de carnes e miudezas e de aves; ou (ii) pessoas jurídicas produtoras de rações para suínos e aves;

d) Receitas de venda de produtos classificados na posição 23.06 da NCM: de acordo com o Relatório Fiscal, não seria possível reconhecer a suspensão da incidência das contribuições sobre as vendas de farelo de algodão, na medida em que não foram respeitadas as condições do art. 54 da Lei n. 12350, ou seja, não foi comprovado em determinados casos que as vendas tenham sido realizadas (i) para pessoas jurídicas produtoras de carnes e miudezas e de aves; ou (ii) pessoas jurídicas produtoras de rações para suínos e aves; e

e) Receitas de prestação de serviços de transporte de cargas: segundo o Relatório Fiscal, a recorrente teria auferido receitas da prestação de serviços de transporte de cargas no período analisado, tendo emitido conhecimentos de transporte eletrônicos (CT-e's), cujos valores não integraram a base de cálculo das contribuições.

Tendo em vista que a recorrente adotou o método de rateio proporcional para a apropriação de créditos, nos termos do parágrafo 3º, do art. 6º c/c inciso III e do art. 15, ambos da Lei n. 10833, em decorrência das acusações fiscais acima, o Relatório Fiscal n. 1 pondera que *“foi necessário recalcular os percentuais de rateio originalmente informados pela contribuinte no Registro 0111”* da EFD-Contribuições. Por essa razão *“os valores das majorações foram somados aos valores anteriormente existentes, e os valores das diminuições das receitas não tributadas (...) foram deduzidos dos valores já constantes no Registro 0111”*. Não por outro motivo que *“a partir dos novos valores das receitas, os percentuais de rateio dos créditos comuns foram recalculados”*.

No que se refere aos créditos fiscalizados e glosados nos termos do Relatório Fiscal que acompanha o Despacho Decisório, o Recurso Voluntário assim bem sintetiza as conclusões fiscais:

f) Créditos apurados sobre aquisições de bens cuja condição de insumo não foi comprovada: o agente fiscal concluiu pela glosa dos créditos apropriados na aquisição de pallets, desconsiderando a sua condição de insumos da produção da recorrente;

g) Créditos apurados sobre serviços portuários e demais serviços informados no Bloco A das EFD-Contribuições: a fiscalização glosou créditos apurados sobre aluguel de vagões, despesas de armazenagem, serviços de vigilância, serviços de embarque e administração portuária, todos relacionados à exportação das mercadorias da requerente, sob o argumento de que tais serviços e locações não foram detalhados pela requerente e não guardam relação com o seu processo produtivo, bem como diversos outros serviços relacionados à manutenção industrial, sob a alegação de que não restou comprovada a relação desses serviços com o processo produtivo da recorrente;

h) Créditos apurados sobre fretes: a fiscalização glosou diversas despesas incorridas pela recorrente a título de frete, fundamentando as suas conclusões em diversas alegações, conforme subitem abaixo:

h.1) Fretes não comprovados por documentação hábil e idônea-subcontratação inexistente: após analisar o modelo logístico relacionado aos fretes contratados pela recorrente, a fiscalização concluiu que (i) não houve a efetiva comprovação dos pagamentos realizados aos transportadores e (ii) as operações realizadas pela recorrente não poderiam ser consideradas como subcontratação de frete, mas como contratação direta dos prestadores de serviços de transporte, inexistindo emissão dos respectivos conhecimentos de transporte tal como exigidos pela legislação estadual;

h.2) Fretes amparados por CT-e's cancelados: de acordo com a fiscalização, a recorrente teria aproveitado créditos das contribuições com base na indicação de conhecimentos de transporte que foram cancelados; e

i) Créditos sobre serviços adquiridos de pessoas físicas: por fim, a fiscalização glosou diversas despesas incorridas pela recorrente com a aquisição de tomate de pessoas físicas, sob a alegação de que a recorrente teria adquirido os serviços de plantio e cultivo de tomate, cujo creditamento não estria autorizado pelo art. 8º da Lei nº 10925.

Especialmente sobre os fretes glosados em decorrência do quanto mencionado no item g.1) acima, a fiscalização destaca que existiram outras irregularidades na apuração dos créditos pela recorrente, porém que *“não deveriam ser empreendidas determinadas análises sobre documentos fiscais que consideramos inaptos à comprovação do crédito (os CT-e lançados na EFD-Contribuições) ou sobre a condição dos transportadores identificados pelo sujeito passivo (por não considerarmos tal identificação confiável o suficiente)”*. Desse modo, desta que *“na eventualidade de o sujeito passivo retificar, em qualquer momento dentro do contencioso administrativo, as suas EFD-Contribuições, arrolando os documentos fiscais cabíveis (integral ou parcialmente), far-se-á necessária nova análise pela fiscalização, sede de diligência fiscal, para reanálise.”*

Pondera, ainda, o agente fiscal, que em 31.12.2017, não havia saldos de créditos da contribuição disponíveis para utilização posterior como desconto na apuração da contribuição sub judice. Por essa razão, nas fichas correspondentes da EFD-Contribuições, foram reduzidos a zero os saldos iniciais de créditos de períodos anteriores que já foram utilizados como desconto no presente período.

O segundo relatório que acompanha o Despacho Decisório (Relatório Fiscal N. 2 – Crédito Presumido), trata de inconsistências identificadas pela Autoridade Fiscal na apuração do crédito presumido da contribuição. De forma objetiva, os questionamentos fiscais podem ser resumidos da seguinte forma para esse período, conforme sintetizado no Recurso Voluntário:

- As notas fiscais de devolução emitidas pela recorrente e/ou por seus clientes, 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;

- O relatório fiscal alega que a requerente incluiu indevidamente na base de cálculo do crédito presumido notas fiscais emitidas em períodos anteriores, portanto, não pertencente ao trimestre ora analisado. De acordo com a fiscalização, o aproveitamento de créditos extemporâneos somente deve ser realizado por meio de retificação dos pedidos referentes ao próprio trimestre de apuração, na medida em que não há previsão legal para o aproveitamento extemporâneo;
- Já em relação às operações com ÓLEO DE SOJA REFINADO e MARGARINA, 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, as divergências decorreram do computo, pela recorrente, apenas 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;
- Com relação às operações com ÓLEO DE SOJA REFINADO e MARGARINA, a fiscalização sustenta que a recorrente considerou em sua apuração duas notas fiscais que continham produtos não contemplados pelo crédito presumido acima (notas fiscais não exclusivas), o que seria vedada pela legislação; e
- No que diz respeito às operações com ÓLEO DE SOJA, classificado na NCM 1507, a fiscalização alega que a recorrente apropriou indevidamente créditos sobre esses valores, em contrariedade com o art. 31, parágrafo 3º e parágrafo 7º, incisos I e II, da Lei n. 12865

A 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade.

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, repisando argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e organizando a sua insurgência em face do acórdão recorrido nos seguintes tópicos:

1. Fatos
2. Tempestividade
3. Reunião dos processos para julgamento conjunto
4. Preliminar de nulidade do acórdão recorrido por omissões e cerceamento do direito de defesa
5. A improcedência do Relatório Fiscal nº 1 – Crédito Básico:
 - 5.1 Majoração das contribuições apuradas: os ajustes relacionados nas receitas tributadas
 - 5.1.1. As subvenções para investimento e para custeio
 - 5.1.2. As receitas de venda de pré-misturas para pães

5.1.3. As receitas de venda de milho em grão

5.1.4. As receitas de venda de produtos classificados na posição 23.06 da NCM

5.2. Glosas de créditos indevidas

5.2.1. Créditos apurados sobre bens utilizados como insumos da produção

5.2.2. Créditos apurados sobre serviços portuários e demais serviços informados no Bloco A das EFD-Contribuições

5.2.3. Créditos apurados sobre os fretes contratados pela Recorrente

5.2.4. Créditos apurados sobre serviços adquiridos de pessoas físicas

5.3. Redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores

6. A improcedência do Relatório Fiscal nº 2 – Crédito Presumido:

(a) Considerações preliminares a respeito da Portaria MF nº 348/2014;

(b) Glosa do crédito sobre as NFs de devolução cuja dedução não foi comprovada – a Recorrente informa que não apresentou contestação ao entendimento fiscal, concordando com a glosa formalizada neste item;

(c) NFs que englobaram outros produtos;

(d) Operações de venda dos produtos para a Zona Franca de Manaus - a Recorrente informa que não apresentou contestação ao entendimento fiscal, concordando com a glosa formalizada neste item;

(e) NFs correspondentes a períodos anteriores: aproveitamento de créditos extemporâneos;

(f) NFs correspondentes a operações de aquisição e revenda com finalidade de exportação e falta de dedução com relação aos bens utilizados como insumo - a Recorrente informa que não apresentará contestação ao entendimento fiscal;

7. Inaplicabilidade da multa e juros sobre os débitos compensados, visto que a Recorrente agiu em observância ao entendimento do próprio Fisco.

8. Pedido:

Pelo exposto, a recorrente postula o conhecimento e provimento do presente recurso, para que seja reconhecida a nulidade do v. acórdão recorrido. Caso assim não se entenda, o que se admite apenas a título argumentativo, requer-se a reforma do v.acórdão recorrido e o consequente reconhecimento integral do crédito pleiteado com a homologação das compensações a ele atreladas, tendo em vista a improcedência da maior parte das conclusões consignadas nos dois relatórios fiscais que acompanham o despacho decisório.

Considerando a improcedência das conclusões fiscais mencionadas no parágrafo anterior, requer-se a realização dos respectivos 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.

Especialmente no que toca ao tema das subvenções para investimento, contabilizadas na conta contábil n. 3229003, requer-se que as conclusões das autoridades fiscais consignadas no processo n. 10340.720718/2022-32 sejam consideradas e aplicadas por ocasião do julgamento do presente processo, observando-se, assim, o dever de coerência entre os atos expedidos pela Administração Tributária.

De igual modo, no que diz respeito ao item 9 do Relatório Fiscal n. 1, que trata da 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.

Na remota hipótese de não reconhecimento dos créditos pleiteados, o que se admite a título meramente argumentativo, requer seja afastada a incidência dos juros e da multa de mora sobre os débitos compensados com os créditos em análise, conforme exposto no tópico 6. acima. Requer-se, também, que o valor residual de crédito eventualmente não compensado seja atualizado monetariamente.

Outrossim, a recorrente 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.

Por fim, requer-se 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 Jr., 758, 16º andar, 04542-000, São Paulo – SP.

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar o feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

PRELIMINARES

Reunião dos processos para julgamento em conjunto

Preliminarmente, a Recorrente postula a reunião dos processos abaixo listados, nos quais se discute o suposto aproveitamento indevido de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS, referente ao ano-calendário de 2018, alegando que possuem os mesmos fundamentos do presente processo, sendo “*idênticos no que concerne à matéria glosada*”:

Período	Tributo	Processo
1º tri	PIS	13971.724747/2019-30
1º tri	COFINS	13971.724745/2019-41
2º tri	PIS	13971.724748/2019-84
2º tri	COFINS	13971.724746/2019-95
3º tri	PIS	13971.720036/2020-20
3º tri	COFINS	13971.720037/2020-74
4º tri	PIS	13971.720038/2020-19
4º tri	COFINS	13971.720039/2020-63

Destaca-se que o mesmo pedido foi formulado na Manifestação de Inconformidade, tendo assim decidido a DRJ:

É de se destacar, de pronto, que não existe previsão para vinculação de processos para julgamento conjunto no Processo Administrativo Fiscal (PAF). Ressalte-se ser dever da Administração impulsionar o processo até sua decisão final, em face do Princípio da Oficialidade, previsto no art. 2º, parágrafo único, inc. XII, da Lei nº 9.784/99.

Diante do exposto, resta indeferido o pedido formulado de reunião dos processos indicados para julgamento conjunto.

Nulidade do acórdão recorrido por omissões e cerceamento do direito de defesa

A Recorrente defende a nulidade do acórdão recorrido sob a alegação de que a sua precariedade teria implicado em cerceamento do direito de defesa.

A “precariedade” estaria no fato de que “o v. acórdão optou por manter o entendimento da fiscalização exarado nos relatórios fiscais que acompanharam o despacho decisório proferido nos presentes autos sem, contudo, exercer efetivo juízo sobre os argumentos e documentos apresentados pela recorrente em sua manifestação de inconformidade”, não sendo essa “*a postura que se espera de qualquer autoridade competente para o julgamento de aspectos controvertidos entre o fisco e o contribuinte.*”

Não assiste razão à Recorrente.

O acórdão recorrido foi devidamente motivado, tendo a Recorrente conhecimento pormenorizado de todos os pontos controvertidos neste litígio, conforme exposto em razões recursais, inexistindo cerceamento de defesa.

Corroborando o entendimento adotado, segue precedente do CARF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

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

Demonstrado que a decisão administrativa foi proferida de acordo com os requisitos de validade previstos em lei, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa, bem como não se enquadrando nas hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não deve ser acatado o pedido de nulidade.

(Processo nº 10875.900038/2013-71; Acórdão nº 3402-012.260; Relatora Conselheira Cynthia Elena de Campos; sessão de 18/09/2024)

Ademais, é cediço que o julgador não é obrigado a rebater, um a um, os argumentos da defesa, se apresentou fundamentação suficiente para indeferir o pleito do contribuinte, consoante jurisprudência firmada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 31/01/1998 a 30/04/2004

NULIDADE.

A autoridade julgadora não é obrigada a rebater todos os argumentos da impugnação, não configurando nulidade uma vez que todos os pontos foram fundamentados pela autoridade julgadora.

(Processo nº 13629.000525/2005-22; Acórdão nº 3401-001.160; Conselheiro Relator Fernando Marques Cleto Duarte; sessão de 10/12/2010,)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho. Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, ausente vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

(Processo nº 13971.723075/2013-50; Acórdão nº 2401-004.927; Sessão de 5 de julho de 2017)

As alegações apontadas pela Recorrente não se enquadram na previsão do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida invocada em razões de recurso.

MÉRITO

I. Da majoração das contribuições apuradas

Da majoração da base de cálculo das contribuições – Receitas de Subvenções – Benefícios e Incentivos fiscais do ICMS

Como breve introdução acerca da acusação fiscal, transcreve-se o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Segundo relato da Autoridade Fiscal, da análise dos documentos apresentados pela REQUERENTE, em sede de procedimento de ofício, concluiu-se que todos os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS por ela usufruídos em 2016, escriturados nas contas contábeis nº 3222003 -INCENTIVOS ICMS e nº 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST, 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.

Que em relação aos benefícios fiscais escriturados na conta nº 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST, verifica-se que foram objeto de constituição de reserva de capital, na conta contábil nº 2411005 – RES.SUB.INVEST-L11638, no valor de R\$ 461.006.046,68.

Revela que, com relação aos incentivos fiscais escriturados na conta contábil nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS, a contribuinte não escriturou reserva de espécie alguma, o que demonstraria claramente o descumprimento de exigência constante no art. 30 da Lei nº 12.973/14.

Que a própria contribuinte reconheceu na planilha que apresentou em 03/04/2019 que esses benefícios fiscais têm a natureza de subvenções para custeio.

Ainda de acordo com as alegações da Autoridade Fiscal, os incentivos fiscais concedidos à fiscalizada pelos Estados da: BA, PE, MT, PI, MS, MG, SC, GO, RS, PR, RJ e SP:

- a) não atendem as exigências de registro e depósito dos atos concessivos (art. 10, Lei Complementar nº 160, de 2017);
- b) os valores auferidos não foram registrados em conta de reserva de lucros a que se refere o art. 195 – A, da Lei nº 6.404, de 1976;

c) tampouco referidos incentivos fiscais atendem as disposições contidas nos itens 2.11, 2.12, 2.13, e 7.1.II do Parecer Normativo CST nº 112 de 1978.

É o que passo a apreciar.

a) Registro e depósito dos atos concessivos no CONFAZ

O art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 estabeleceu:

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

Portanto, os benefícios fiscais de ICMS concedidos unilateralmente (sem convênio), até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160/2017 são considerados subvenções para investimentos, desde que atendidos os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e que haja o registro e depósito previstos no art. 3º da mesma Lei Complementar e regulamentados pelo Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017:

Lei Complementar nº 160/2017

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

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

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

Para uma melhor compreensão, transcreve-se o seguinte trecho do Relatório Fiscal;

Aplicação ao caso concreto

Apresentada a legislação aplicável às subvenções, passamos agora a apresentar o caso concreto verificado.

Em 05/08/2019 a contribuinte apresentou, em resposta ao quesito 3 do Termo de Início de Procedimento Fiscal, planilha eletrônica contendo relação mensal dos valores escriturados nas contas contábeis nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS e nº

3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST, segregada por benefício. Reproduz-se abaixo a relação dos benefícios fiscais e os respectivos fundamentos legais, conforme informados pela contribuinte em tal planilha:

Conta contábil nº 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST – 2018 ⁷				
Filial	Incentivo Fiscal	UF	Nº SAP	Total 2018 (R\$)
LEM	DESENVOLVE - Lei 7.980/2001 - Resolução 12/2008	BA	2348	51.409.947,91
Ipojuca	PRODEPE - Decreto: 2.1.959/99 - Concessão: 28.729/05 - Postergação: 44.139/17	PE	2315	32.737.035,31
Suape	PRODEPE - Decreto: 2.1.959/99 - Concessão: 23.540/01 - Postergação: 42.119/15	PE	2385	31.934.463,91
Nova Mutum	PRODEIC - Lei 7.958/2003 - Termo de Acordo de 2008	MT	2442	29.666.472,56
Rondonópolis	PRODEIC - Lei 7.958/2003 - Termo de Acordo 2005	MT	2244	106.963.167,01
Uruçui	Dispensa Pagto ICMS - Lei 4.859/1996 - Decreto 10.867/2002	PI	2418	77.042.386,42
Dourados	MS EMPREENDEDOR - LEI Compl. 93/2001 - Termo de Acordo 10/2007	MS	2211	23.779.568,17
Luziânia	FOMENTAR - Lei 9489/1984 - TARE 82/93 - TARE 221/2007 - TARE 289/2016 - TARE 28/2018	GO	2223	10.966.387,22
Jaguaré	Base legal não indicada pela contribuinte		2543, 2458	489.460,94
Total Geral				367.068.925,07

Conta contábil nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS – 2018				
Filial	Incentivo Fiscal	UF	Nº SAP	Total anual (R\$)
Moinho Vera Cruz	Crédito Presumido Art. 75, XXVI da Parte Geral do Decreto 43.080/02 (RICMS/MG)	MG	2543	11.231.875,98
São Fco. Do Sul	Código do Benefício 410 - TTD nº 135000000005856	SC	2209	1.033.077,20
Gaspar	Código do Benefício 410 - TTD nº 135000000005856	SC	2206	25.279.044,77
Gaspar Transp.	Código do Benefício 410 - TTD nº 135000000005856	SC	2285	-125.586,64
Luziânia Fábrica	CREDITO OUTORGADO - Termo de Acordo 1186/2003 - Anexo IX, art. 11, inciso XXI-- RICMS/GO Decreto 4.852/1997	GO	2223	30.679.881,75
CD Luziânia	Anexo IX, art. 11, III do RICMS/GO Decreto 4.852/1997	GO	2422	-144.098,53
Ponta Grossa	CREDITO PRESUMIDO - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VII, itens 21 a 24, e 35 - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VI, item 52	PR	2450	23.910.785,57
Suape	Decreto nº 23.540/2001 e alterações	PE	2385	3.533.250,67
Moinho D. Caxias	Credito Presumido - DECRETO 38938/2006	RJ	2542	-672.410,00
Rondonópolis	Base legal não indicada pela contribuinte	MT	2244	-28.717.163,15
Balsas	CREDITO PRESUMIDO Anexo 1.5 art. 9º RICMS/03 MA. Portaria Gabin nº 175/2018	MA	2271	2.231.043,19
Riachão	CREDITO PRESUMIDO Anexo 1.5 art. 9º RICMS/03 MA. Portaria Gabin nº 175/2018	MA	2407	-240,00
Porto Franco	CREDITO PRESUMIDO Anexo 1.5 art. 9º RICMS/03 MA. Portaria Gabin nº 175/2018	MA	2406	-111.848,42
CD Embu das Artes	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2549	3.096.135,38
Tatui Moinho	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2477	6.692.743,28
Ribeirão Preto	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2415	424.168,94
Araçatuba	CREDITO OUTORGADO DECRETO 51598/07 - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2529	13.456.930,56
CD Santos	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2550	344.885,68
M. Pacífico	CREDITO PRESUMIDO FARINHAS - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2554	3.874.681,00
Total Geral				96.017.157,23

(...)

Já em 13/10/2020, em sua resposta ao TIF 198, **a contribuinte apresentou outra planilha eletrônica, onde relacionou os benefícios fiscais aos seus respectivos atos de convalidação e aos Certificados de Registro e Depósito.** Os atos convalidadores se referem aos atos de publicação de que tratam o inciso I do art. 3º da Lei Complementar nº 160/17 e o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17. **Já os Certificados de Registro e Depósito são documentos emitidos pela Secretaria Executiva (SE) do CONFAZ que tornam públicos os atos de registro e depósito efetuados pelas unidades federadas.**

Em sua resposta ao TIF 198, a contribuinte também apresentou extenso rol de documentos, contendo cópias dos documentos mencionados em sua planilha, a

saber: atos normativos e concessivos, publicação dos “atos convalidadores”, e **Certificados de Registro e Depósito emitidos pela SE/CONFAZ.** (grifei)

Verifica-se, portanto, que a própria Autoridade Fiscal atesta a apresentação, pela Recorrente, dos Certificados de Registro e Depósito emitidos pela SE/CONFAZ. Contudo, a Autoridade Fiscal entendeu que os referidos Certificados de Registro e Depósito apenas declaram que a unidade federada efetuou o registro e depósito de atos normativos e concessivos, identificando os atos de publicação da relação de atos normativos de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, mas sem identificar os atos concessivos depositados.

A Recorrente argumenta que ao exigir que ela faça prova de que os atos concessivos formalizados em seu favor foram devidamente registrados e depositados no CONFAZ, a fiscalização lhe imputa um dever que não lhe cabe, uma vez que (i) referida obrigação, nos termos do art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 160, de 2017, compete aos Estados e ao Distrito Federal, e não aos contribuintes; e (ii) tratam-se de documentos que não estão disponíveis aos contribuintes, como resulta claro da Lei Complementar n. 160 e do Convênio que a disciplina, de modo que a exigência da fiscalização torna a prova impossível de ser produzida.

Esclarece a Recorrente que:

A informação disponível ao público, inclusive a contribuintes como a recorrente, e ao fisco federal, é aquela disponibilizada no Portal da Transparência, referido no citado art. 3º, inciso II, o qual relaciona ao público as **leis, decretos e os programas** para os quais os Estados e o Distrito Federal cumpriram o requisito de registro e depósito. As demais informações, notadamente aquelas acerca de atos concessivos, não são acessíveis ao público, mas apenas às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, consoante confirma a cláusula sétima do Convênio ICMS n.190/17, como seja:

*“Cláusula sétima. Fica instituído o Portal Nacional da Transparência Tributária, disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ, onde devem ser publicadas as informações e a documentação comprobatória dos atos normativos e dos atos concessivos relativos aos benefícios fiscais, **reservado o acesso às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal**”(destaques da recorrente).*

Não poderia ser diferente, porque os atos concessivos, por conterem dados de cada um dos contribuintes, não podem ser amplamente divulgados, sob pena de quebra do sigilo fiscal assegurado pelo art. 198 do CTN. Não à toa, os Estados e Distrito Federal não fazem ampla divulgação dos referidos atos, mas tão-somente das respectivas **leis, decretos e programas.**

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Como se verifica dos autos, a Recorrente apresentou todos os Certificados de Registro e Depósito emitidos pela SE/CONFAZ, nos quais há referência expressa que foi efetuado o depósito, na Secretaria Executiva do CONFAZ, das planilhas de atos normativos e dos atos

concessivos dos benefícios fiscais e demais documentação comprobatória, restando, portanto, certificado o depósito também dos atos específicos dos contribuintes que, à época, gozavam do benefício fiscal amparado por aquela determinada legislação.

Tem-se, por exemplo, o CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 20/2018, referente ao Estado da Bahia:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Nacional de Política Fazendária
Secretaria Executiva

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 20/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA BAHIA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Vitorio da Silva Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia, por meio do **Decreto nº 18.270, de 16 de março de 2018**, alterado pelo **Decreto nº 18.288, de 27 de março de 2018**, publicados no DOE nos dias 17 de março de 2018 e 28 de março de 2018, respectivamente.

O depósito foi efetuado nos dias **28 e 29 de junho de 2018** por meio dos Ofícios GAB nº 118/2018, 119/2018 e 120/2018, acompanhados de correios eletrônicos, na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado da Bahia declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.101294/2018-72, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio dos Ofícios GAB nº 118/2018, 119/2018 e 120/2018, acompanhados de correios eletrônicos.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 20/2018.

Brasília/DF, 16 de julho de 2018.

Documento assinado eletronicamente

BRUNO PESSANHA NEGRIS

Secretário Executivo do CONFAZ

O mencionado Decreto nº 18.270, de 16 de março de 2018, alterado pelo Decreto nº 18.288, de 27 de março de 2018, dispõe que:

Art. 1º Fica publicada a relação de atos normativos relativos a incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/2017, de 15 de dezembro de 2017, constantes do Anexo Único deste Decreto.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

ANEXO ÚNICO –

ANEXO ÚNICO -

ATOS NORMATIVOS VIGENTES EM 8 DE AGOSTO DE 2017							
ITEM	ATOS	NÚMERO	EMENTA OU ASSUNTO	DISPOSITIVO ESPECÍFICO	DATA DA PUBLICAÇÃO NO DOE	TERMO INICIAL	OBSERVAÇÕES

21.0	Lei	7.980/2001 - Alterada pelas Leis nºs 8.534/2002, 8.967/2003 e 13.816/2017.	Institui o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE	13.12.2001	01.01.2002	
21.1	Decreto	8.205/2002 - Alterado pelos Decretos nºs 8.413/2002, 8.435/2003, 8.665/2003, 8.868/2004, 9.152/2004, 9.188/2004, 9.513/2005, 9.651/2005, 10.156/2006, 10.174/2006, 10.272/2007, 10.333/2007, 10.710/2007, 10.988/2008, 11.167/2008, 11.193/2008, 11.357/2008, 11.411/2009, 11.481/2009, 11.635/2009, 11.656/2009, 11.699/2009, 11.890/2009, 11.923/2010, 11.933/2010, 12.128/2010, 14.033/2012, 14.176/2012, 14.254/2012, 14.341/2013, 14.372/2013, 15.371/2014, 15.661/2014, 16.849/2016, 16.983/2016, 17.616 e 17.662/2017.	Aprova o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE.	04.04.2002	04.04.2002	Regulamenta a Lei nº 7.980/2001

Compulsando o Anexo Único, nos trechos acima reproduzidos, identifica-se ali arrolada a legislação em que se baseia o incentivo fiscal DESENVOLVE, nos termos indicados na planilha apresentada pela Recorrente no curso da fiscalização, quais sejam, a Lei nº 7.980/2001 e o Decreto nº 8.205/2002:

UF	CNPJ	FILIAL	INCENTIVO FISCAL	DISPOSITIVO LEGAL	INSTRUMENTO CONVALIDADOR Lei Complementar nº 160/2017 e o Convênio ICMS nº 190/17	CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPOSITO
BA	84.046.101/0228-39	LEM	DESENVOLVE- Dilação de prazo de pagamento de ICMS e desconto na antecipação da liquidação da parcela financiada (Desenvolve)	<u>Resolução n.º 12/2008</u> (posteriormente alterada pelo Resolução nº 81/2008 e Resolução n.º 186/2011). <u>Resolução n.º 35/2018</u> Lei 7.980/2001 - Decreto 8.205/2002	DECRETO Nº 18.270/2018	20/2018

Registre-se que a Recorrente trouxe aos autos resposta redigida pela Assessoria do Gabinete do CONFAZ a requerimento apresentado no âmbito do sistema e-SIC, vinculado à Lei de Acesso à Informação. No pedido original, foram requeridas ao CONFAZ as documentações comprobatórias requeridas pela fiscalização. O pedido foi negado pela Assessoria do Gabinete do CONFAZ, conforme trechos da resposta oficial:

“(...) o acesso à documentação é restrita às administrações tributárias por força do próprio convênio; assim, não compete à Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (SE/CONFAZ) disponibilizar tal documentação, uma vez que o Convênio determina que o acesso é restrito às administrações tributárias.”

“Em conclusão, entendemos que a Secretaria Executiva do CONFAZ tem sob sua guarda informações que não são de sua disponibilidade nem da União, mas pertencem aos Estados e Distrito Federal e apenas o colegiado do CONFAZ pode decidir acerca do sigilo de tais dados, em consonância com a linha de orientação seguida no Parecer PGFN/CAT nº 46/2015.

Diante disso, importante ressaltar que a decisão acerca do sigilo fiscal já foi tomada pelo Conselho quando da edição do Convênio ICMS 190/17, sendo registrada no caput da cláusula sétima, que preceitua: Fica instituído o Portal Nacional da Transparência Tributária, disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ, onde devem ser publicadas as informações e a documentação comprobatória dos atos normativos e dos atos concessivos relativos aos benefícios fiscais, reservado o acesso às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal., não podendo esta determinação ser desconsiderada por esta Secretaria Executiva.”

Entendo que exigir da Recorrente prova impossível – como pretendeu a fiscalização – foge à razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser aceitas as provas por ela trazidas aos autos e que considero suficientes para o fim de atestar o cumprimento do requisito de registro e depósito dos atos concessivos no CONFAZ.

Não foi outro o entendimento unânime do CARF ao julgar o Recurso Voluntário nos autos do processo nº 10480.726355/2015-15, de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, ao considerar suficiente como prova de depósito no CONFAZ a demonstração da legislação em que se funda o benefício/incentivo fiscal em confronto com o Certificado de Registro e Depósito, conforme se depreende do trecho abaixo reproduzido:

b) Cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017

No tocante ao atendimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, tem-se que **a Recorrente assinou com o Governo da Paraíba, Termo de Acordo 2010.000043**, que concedeu crédito presumido de ICMS.

O fundamento desse crédito presumido de ICMS é o Decreto Estadual nº 23.210/2002, com alterações posteriores.

Por sua vez, o Decreto Estadual nº 38.179, de 26 de março de 2018, ratificou o crédito presumido do Decreto Estadual nº 23.210/2002:

DECRETO Nº 38.179, DE 26 DE MARÇO DE 2018

Publica relação dos atos normativos relativos às isenções, incentivos, benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual até o dia 8 de agosto de 2017.

O GOVERNADOR do ESTADO da PARAÍBA, no uso de suas atribuições constitucionais, com fundamento no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, no inciso I da cláusula segunda e na cláusula terceira do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017,

DECRETA:

Art. 1º Os atos normativos referentes às isenções, incentivos financeiros e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre

Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos pelas leis, decretos e legislação complementar estadual, vigentes no dia 8 de agosto de 2017, conforme disposição da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, são os relacionados no Anexo deste Decreto.

Parágrafo único. O disposto neste artigo compreende as isenções e as espécies de incentivos financeiros e de benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos para fruição total ou parcial, relacionados no § 4º da cláusula primeira do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017.

Art. 2º O contribuinte que houver fruído benefício fiscal instituído por leis, decretos e legislação complementar estadual, nos termos da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, que porventura não esteja relacionado no Anexo Único deste Decreto, deve encaminhar à Secretaria de Estado da Receita relação contendo informações a respeito do ato normativo, na forma e prazos definidos em ato do Secretário de Estado da Receita

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

ANEXO



ESTADO DA PARAÍBA

31	DECRETO	22.712	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DA OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 35, IX DO RICMS	24/01/2002	01/01/2002	
32	DECRETO	23.027	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DA OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 35, X DO RICMS	15/05/2002	01/05/2002	
33	DECRETO	23.210	DISPÕE SOBRE A CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO AOS CONTRIBUINTES ENQUADRADOS NAS ATIVIDADES ECONÔMICAS QUE ESPECIFICA E DA OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO	30/07/2002	30/07/2002	
34	DECRETO	23.211	DISPÕE SOBRE A CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO ÀS INDÚSTRIAS DE PRODUTOS PLÁSTICOS E SIMILARES, E DA OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 1º	30/07/2002	01/08/2002	
35	DECRETO	23.325	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DA OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 35, XI DO RICMS	30/08/2002	30/08/2002	
36	DECRETO	23.527	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DA OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	DIFERIMENTO ART. 10, XIII DO RICMS	30/10/2002	30/10/2002	
37	DECRETO	23.569	ALTERA DISPOSITIVO DO DECRETO Nº 23.211/2002, QUE DISPÕE SOBRE A CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO ÀS INDÚSTRIAS DE PRODUTOS PLÁSTICOS E SIMILARES, E DA OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 1º	13/11/2002	01/11/2002	



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Nacional de Política Fazendária
Secretaria Executiva

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 35/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA PARAÍBA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Marconi Marques Frazão, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado da Paraíba, por meio do Decreto nº 38.179, de 26 de março de 2018, no dia 27 de março de 2018.

O depósito foi efetuado no dia 27 de junho de 2018 por meio do Ofício nº 761/18 - SER, com uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens, na forma do Despacho nº 96/18, de 25 de julho de 2018.

O Estado da Paraíba declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100712/2018-12, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício nº 761/18 - SER, com o uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 35/2018.

Consequentemente, não subsiste o fundamento do auto de infração.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

O referido voto restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo de PIS, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei nº 12.973/2014 e art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017.

O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017, prescreve 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 caput. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

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

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da COFINS, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei nº 12.973/2014 e art. 1º, §3º, IX da Lei nº 10.833/2003.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017.

O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017, prescreve 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 caput. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

(Processo nº 10480.726355/2015-15; Acórdão nº 3301-011.305; unanimidade; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 26/10/2021)

b) Incentivos Fiscais – conta contábil nº 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST.

Dentre outros argumentos de defesa, a Recorrente discorre que no processo 10340.720718/2022-32, que corresponde a Autos de Infração de IRPJ e CSLL do anos de 2017 e 2018, *“a fiscalização, após analisar o procedimento adotado pela recorrente, reconheceu que os incentivos registrados na conta contábil n. 3229003 possuem natureza de subvenção para investimento, eis que foram concedidos com a finalidade de implantação ou expansão de empreendimento, houve o registro em reserva de incentivos fiscais e foram atendidos os requisitos de registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar n. 160. Em razão disso, concluiu que os valores possuíam natureza de subvenção para investimento, validando a exclusão levada a efeito pela recorrente.”*

A fiscalização indicou as seguintes razões para fundamentar o raciocínio de que os incentivos registrados na conta contábil 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST teriam a natureza de subvenção para custeio:

(i) Não foi cumprido o requisito de registro dos valores em conta de reserva de incentivos fiscais, pois a Recorrente registrou os valores em conta de reserva de capital;

(ii) Não foram atendidos os requisitos de registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar n. 160/17, eis que a Recorrente não teria comprovado que os Estados

concedentes teriam depositado junto ao CONFAZ os atos concessivos individuais dos benefícios, ou seja, aqueles atos que concederam os benefícios diretamente à Recorrente; e

(iii) Os benefícios não cumpririam os requisitos previstos no PN CST n. 112/78.

Destaca-se que o item (iii) acima só foi analisado pela fiscalização por ter entendido que o item (ii) foi descumprido. Isso porque, na visão da fiscalização, para configuração do benefício como subvenção para investimento, o descumprimento do requisito de registro e depósito junto ao CONFAZ acarreta a necessidade de preenchimento dos requisitos previstos no PN CST n. 112/78.

Por sua vez, o acórdão recorrido entendeu que:

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 do Parecer.

Prosseguindo, o acórdão recorrido, indicando a Solução de Consulta COSIT nº 169, de 27/09/2021, se posicionou no sentido de que o de registro dos valores em conta de reserva de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76) não é determinante para fins de não tributação das subvenções para investimento pela Contribuição para o PIS e pela COFINS, uma vez que a Lei nº 12973/2014 aplica-se, nesse especial, apenas para a apuração do lucro real, inexistindo dispositivo legal que vincule tal exclusão ao registro das subvenções em reservas de incentivo fiscal.

Contudo, o acórdão recorrido entendeu pela falta de comprovação do registro e depósitos dos atos concessivos dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados, confirmando as conclusões fiscais e mantendo a exigência.

A Recorrente defende o acerto do acórdão recorrido quando ao reconhecimento de que o registro das subvenções para investimento em conta de reserva de incentivos fiscais apenas seria requisito para sua não tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Ainda assim, a título argumentativo, a Recorrente afirma que os valores foram efetivamente registrados na conta de reservas de incentivos fiscais, o que se comprova pela simples análise das suas demonstrações financeiras:

Nota explicativa	Capital social	Reservas de lucros			Ajustes de avaliação patrimonial	Lucros acumulados	Patrimônio líquido dos acionistas controladores	Participação de acionistas minoritários	Total
		Incentivos fiscais	Legal	Retenção de lucros					
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2015	5.285.450	1.899.548	88.955	376.153	(16.761)	-	7.633.345	81.818	7.715.163
Lucro líquido do exercício	-	-	-	-	-	995.336	995.336	4.563	999.899
Outros resultados abrangentes:									
Perdas na mudança de premissas atuariais, líquidas de impostos	27	-	-	-	(5.051)	-	(5.051)	-	(5.051)
Perdas na conversão de investimentos no exterior	12	-	-	-	(3.338)	-	(3.338)	-	(3.338)
Resultado abrangente do exercício		-	-	-	(8.389)	995.336	986.947	4.563	991.510
Efeito da parcela de minoritários								(69.267)	(69.267)
Constituição de reserva de incentivos fiscais no exercício	20	-	354.657	-	-	(354.657)	-	-	-
Constituição de reserva legal	20	-	-	32.034	-	(32.034)	-	-	-
Dividendos pagos	20	-	-	(6.086)	-	-	(6.086)	-	(6.086)
Constituição de reserva de retenção de lucros		-	-	608.645	-	(608.645)	-	-	-
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016	5.285.450	2.254.205	120.989	978.712	(25.150)	-	8.614.206	17.114	8.631.320
Lucro líquido do exercício	-	-	-	-	-	453.511	453.511	4.040	457.551
Outros resultados abrangentes:									
Ganhos não realizados com instrumentos financeiros de proteção cambial		-	-	-	8.606	-	8.606	-	8.606
Ganhos na mudança de premissas atuariais, líquidos de impostos	27	-	-	-	10.653	-	10.653	-	10.653
Perdas na conversão de investimentos no exterior	12	-	-	-	(5.563)	-	(5.563)	-	(5.563)
Resultado abrangente do exercício		-	-	-	13.696	453.511	467.207	4.040	471.247
Efeito da parcela de minoritários		-	-	-	-	-	-	(15.277)	(15.277)
Constituição de reserva de incentivos fiscais no exercício	20 b)	-	369.467	-	-	(369.467)	-	-	-
Constituição de reserva legal	20 b)	-	-	4.202	-	(4.202)	-	-	-
Constituição de reserva de retenção de lucros		-	-	79.842	-	(79.842)	-	-	-
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2017	5.285.450	2.623.672	125.191	1.058.554	(11.454)	-	9.081.413	5.877	9.087.290

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras.

Alega a Recorrente que “ainda que a DRJ09 não tivesse reconhecido que o registro das subvenções para investimento em conta de reserva de incentivos fiscais é irrelevante para sua tributação pela contribuição ao PIS e pela COFINS, resta comprovado que as conclusões da fiscalização não devem subsistir.”

Esta Turma Colegiada, em outra composição, teve a oportunidade recente de julgar o tema em análise, em processo administrativo da Bunge Alimentos S.A., de relatoria do Conselheiro Pedro Sousa Bispo, cujo voto eu acompanhei neste tópico, razão pela adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho do referido voto:

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 de 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 nº3.000/99) prescreve que a subvenção para custeio deve ser computada na apuração do lucro operacional, e a outra aplicada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não deve ser computada na apuração do lucro real, desde que apresente alguns requisitos, conforme a seguir indicado:

DECRETO Nº 3.000, de 26/03/1999

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

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

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

III as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

(...)

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de

empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e DecretoLei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

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

(...)

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

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

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

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

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no

uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

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

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

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

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

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

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

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

(negrito nosso)

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

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

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

II aumento do capital social.

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

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

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

decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

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

III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

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

II aumento do capital social.

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

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

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

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

total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

(negrito nosso)

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

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

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

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

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

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

Dessarte, conclui-se que as subvenções as quais o Contribuinte se beneficiou têm natureza jurídica de subvenção para investimento e por isso não compõem a base de cálculo para o PIS e COFINS, conforme legislação anteriormente transcrita. (grifei) (Processo nº 13971.720616/2015-50; Acórdão nº 3102-002.710; Recorrente Bunge Alimentos S.A.; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 22/08/2024)

Em julgamento de outro processo também da Recorrente Bunge Alimentos S.A. (processo nº 13971.722179/2018-51), no qual a fiscalização havia devolvido à tributação os valores de subvenções decorrentes de benefícios/incentivos fiscais de ICMS, foram, por unanimidade, excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS as receitas de subvenção, consoante se depreende de trecho do acórdão abaixo reproduzido:

2.2.3. Como acima, a partir da publicação da Lei Complementar 160/2017 *quase* todas as subvenções de ICMS tornaram-se para investimento; quase porque parte das autorizações concedidas pelos Estados para pagamento reduzido (ou simplesmente não pagamento) de ICMS não poderiam ser juridicamente consideradas isenções, por falta de autorização do CONFAZ para tanto. Visando unificar o tratamento das isenções e reduções de ICMS – e como estímulo extra aos Estados – a Lei Complementar 160/2017 estendeu o tratamento dado aos benefícios regulares de ICMS aos benefícios irregulares (sem autorização do CONFAZ) *“desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar”*:

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

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

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos

benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

2.2.3.1. A Recorrente traz com seu Recurso Voluntário listagem indicando por Estado, a norma que concedeu o benefício os Decretos com a identificação dos Atos que concederam o benefício fiscal e o número do Certificado de Registro e Depósito no CONFAZ. Em conferência da planilha foi constatado nas respectivas normas e Certificados o cumprimento dos requisitos descritos no artigo 3º da Lei Complementar 160/2017 (salvo, a Lei 4.859/96 em que há apenas a publicação do Decreto regulamentador, porém sem prejuízo aos fins que se presta). **Desta feita, todas as subvenções concedidas para a Recorrente são de investimento.**

2.2.3.2. Todavia, apenas o fato de se configurarem como subvenções de investimento não implica o afastamento automático da base de cálculo das contribuições. O artigo 30 caput dispõe que as subvenções para investimento não farão parte do lucro real apenas se registradas em reserva de lucros. Antes, na vigência da Lei 11.941/09 - momento em que registradas a escrituração pela Recorrente – as subvenções deveriam estar registradas em registros em conta de resultado – e de fato estão em conta de receitas líquidas de vendas e serviços, isto é, de resultado, como constata a fiscalização.

2.2.3.3. Destarte, constatado que as subvenções nomeadas Desenvolve (Lei Estadual da Bahia 7.980/01), Fomentar (Lei Estadual de Goiás 9.489/84), MS-Empreendedor (Lei Complementar Estadual do Mato Grosso do Sul 93/01), PRODEIC (Decreto Estadual do Mato Grosso 7.985/03), PRODEPE (Lei Estadual do Pernambuco 11.675/99) e o incentivo descrito na Lei Estadual do Piauí 4.589/96 **atendem o quanto descrito no artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e foram registradas em conta de resultado de rigor o afastamento destes ingressos da base de cálculo das contribuições** – como já reconheceu este Colegiado por unanimidade, com composição semelhante à atual no Acórdão 3401-006-721 de relatoria do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco: (...) (grifei)

(Processo nº 13971.722179/2018-51; Acórdão nº 3401-009.071; Recorrente Bunge Alimentos S.A.; sessão de 25/05/2021)

Isso posto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para excluir as subvenções de investimento correspondentes aos incentivos fiscais escriturados na conta nº 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

c) Incentivos Fiscais – conta contábil nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS

O Relatório Fiscal conclui que “a maioria dos benefícios fiscais escriturados na conta nº 3222003 são decorrentes de disposições genéricas dos Regulamentos do ICMS ou outras normas dos Estados subvencionadores. Em nenhum dos benefícios fiscais analisados há menção à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Tampouco existem condições e

requisitos a serem cumpridos pelos beneficiários.” Afirma ainda que *“não houve constituição de reserva de lucros (e nem reserva de espécie alguma) em relação aos benefícios fiscais escriturados na conta nº 3222003.”*

O acórdão recorrido acatou o entendimento da Autoridade Fiscal, concluindo que os benefícios fiscais em análise não seriam subvenções para investimento, devendo ser mantida a tributação dos valores contestados.

A Recorrente defende que as subvenções em geral, sejam para investimento ou de custeio, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS, por não consistirem de valores recebidos em decorrência de negócios jurídicos praticados pela empresa em favor do pagador, tampouco são produtos advindos de seu patrimônio.

Sendo assim, 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 para o PIS e da Cofins ao analisar hipóteses de subvenções para custeio concedidas sob a forma de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais. Para corroborar suas alegações, traz posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

A Recorrente discorre ainda sobre a natureza de subvenção para investimentos dos benefícios e a equiparação da subvenção para custeio à subvenção para investimentos pela Lei Complementar nº 160/17 e que a tributação das subvenções representa ofensa ao princípio federativo e à imunidade recíproca.

Em relação à conta contábil nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS, tem-se a seguinte relação de benefícios fiscais e os respectivos fundamentos legais:

Conta contábil nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS – 2018				
Filial	Incentivo Fiscal	UF	Nº SAP	Total anual (R\$)
Moinho Vera Cruz	Crédito Presumido Art. 75, XXVI da Parte Geral do Decreto 43.080/02 (RICMS/MG)	MG	2543	11.231.875,98
São Fco. Do Sul	Código do Benefício 410 - TTD nº 135000000005856	SC	2209	1.033.077,20
Gaspar	Código do Benefício 410 - TTD nº 135000000005856	SC	2206	25.279.044,77
Gaspar Transp.	Código do Benefício 410 - TTD nº 135000000005856	SC	2285	-125.586,64
Luziânia Fábrica	CREDITO OUTORGADO - Termo de Acordo 1186/2003 - Anexo IX, art. 11, inciso XXI-- RICMS/GO Decreto 4.852/1997	GO	2223	30.679.881,75
CD Luziânia	Anexo IX, art. 11, III do RICMS/GO Decreto 4.852/1997	GO	2422	-144.098,53
Ponta Grossa	CREDITO PRESUMIDO - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VII, itens 21 a 24, e 35 - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VI, item 52	PR	2450	23.910.785,57
Suaape	Decreto nº 23.540/2001 e alterações	PE	2385	3.533.250,67
Moinho D. Caxias	Credito Presumido - DECRETO 38938/2006	RJ	2542	-672.410,00
Rondonópolis	Base legal não indicada pela contribuinte	MT	2244	-28.717.163,15
Balsas	CREDITO PRESUMIDO Anexo 1.5 art. 9º RICMS/03 MA. Portaria Gabin nº 175/2018	MA	2271	2.231.043,19
Riachão	CREDITO PRESUMIDO Anexo 1.5 art. 9º RICMS/03 MA. Portaria Gabin nº 175/2018	MA	2407	-240,00
Porto Franco	CREDITO PRESUMIDO Anexo 1.5 art. 9º RICMS/03 MA. Portaria Gabin nº 175/2018	MA	2406	-111.848,42
CD Embu das Artes	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2549	3.096.135,38
Tatuí Moinho	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2477	6.692.743,28
Ribeirão Preto	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2415	424.168,94
Araçatuba	CREDITO OUTORGADO DECRETO 51598/07 - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2529	13.456.930,56
CD Santos	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2550	344.885,68
M. Pacífico	CREDITO PRESUMIDO FARINHAS - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2554	3.874.681,00
Total Geral				96.017.157,23

Da planilha acima, depreende-se que uma grande parte desses benefícios fiscais se referem à **crédito presumido de ICMS**, em relação aos quais entendo que assiste razão à Recorrente.

Independentemente da natureza da subvenção, é importante ponderar que, na sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS, é preciso verificar se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, enquanto critério que define a hipótese de incidência das referidas contribuições.

Como será demonstrado, tanto o Supremo Tribunal Federal como o Superior Tribunal de Justiça vêm consolidando o entendimento pela exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Neste sentido, cita-se o julgamento, pelo STJ, do REsp nº 1.825.503/SC (2019/0198856-0), conforme ementa:

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

1. A jurisprudência consolidada em ambas as Turmas especializadas em direito público deste Tribunal é firme no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. Herman

Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/11/10; REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14/2/12; AgRg no REsp 1.318.196/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2012; AgRg no REsp 1.214.684/PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 1.8.2012; AgRg no REsp 1159562/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; AgRg no REsp 1165316/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/11/2011; AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/05/2011; REsp 1025833/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp 1.282.211/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 19.6.2012.

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

3. Recurso especial não provido. (grifei)

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

Ademais, a inclusão do crédito presumido do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS implica em neutralizar um benefício concedido pelo Estado-membro, resultando em ofensa à autonomia dos entes federativos no que diz respeito à sua competência tributária, nos termos em que se posicionou a Eminentíssima Ministra Regina Helena Costa em seu r. voto-vista por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência em RESP nº

1.517.492 – PR (2015/0041673-7), no qual concluiu por afastar a exigência de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS concedidos pelo estado do Paraná aos contribuintes:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHEM SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapareço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança

jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que **afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.**

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Em seu r. voto-vista a Eminente Ministra afirma que *“os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais, quer ainda, à vista de fundamento não menos importante, por malferir o princípio federativo.”*

Importante destacar que a matéria em debate é objeto do Tema 843 da Repercussão Geral (RE 835818), do Supremo Tribunal Federal:

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

O julgamento do RE 835818 teve início em março/2021, em plenário virtual do STF. O Eminente Ministro Relator Marco Aurélio votou pela exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, por não configurarem receita do contribuinte e foi acompanhado pelos Ministros Rosa Weber, Edson Fachin, Cármen Lúcia, Ricardo

Lewandowski e Luís Roberto Barroso, formando, a princípio, maior em favor da referida exclusão. Divergiram Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Nunes Marques e Luiz Fux, que defendem a inclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Com relação à matéria em análise, oportuno salientar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou no mesmo sentido deste voto, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

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

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

(Processo nº 11686.00350/2008-96; Acórdão nº 9303-009.485; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 18/09/2021)

No Recurso Voluntário, a Recorrente assim esclarece:

- Estado de Minas Gerais: o benefício fiscal se refere a crédito presumido de ICMS;
- Estado de Goiás: o benefício fiscal se refere a crédito presumido de ICMS;
- Estado de São Paulo: diferimento de ICMS, concedido por meio do Decreto nº 52585, de 28.12.2007;
- Estado de Pernambuco: o benefício fiscal se refere a crédito presumido de ICMS;
- Estado de Santa Catarina: não especifica a natureza do benefício fiscal;

- Estado do Paraná: redução da base de cálculo e crédito presumido de ICMS;
- Estado do Rio de Janeiro: diferimento do ICMS e redução da base de cálculo;
- Estado do Maranhão: crédito presumido de ICMS.

Para os demais benefícios fiscais, tais como o diferimento e a redução da base de cálculo, não se aplica o mesmo entendimento defendido no presente voto, devendo ser aplicado o posicionamento firmado pelo STJ no julgamento do Tema Repetitivo 1182 (inobstante se refira a IRPJ e CSLL), no sentido que, para tais benefícios, devem ser atendidos os requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014, não se lhes aplicando, por analogia, o entendimento firmado no EREsp 1.517.492, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Isso posto, em relação à conta contábil 3222003 – INCENTIVOS ICMS, voto no sentido de excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS exclusivamente os benefícios fiscais correspondentes a créditos presumidos de ICMS.

Erro na quantificação da base de cálculo tributada pela fiscalização. Necessidade de consideração de lançamentos que totalizam R\$ 28.717.163,15.

A Recorrente pretende a realização de ajuste na base de cálculo tributada pela fiscalização, para que sejam excluídos 02 (dois) lançamentos, que somam R\$ 28.717.163,15, sob a alegação de que, no ano de 2016, registrou valores de subvenção concedidos pelo Estado do Mato Grosso, mas posteriormente, em 2018, em decorrência de divergências com a Administração Tributária daquele Estado, realizou o pagamento do ICMS devido, no valor total de R\$28.717.163,15, de modo que tais valores deixaram de se caracterizar como subvenção.

Sustenta a Recorrente que como os referidos valores foram tratados como subvenções no ano de 2016, e, portanto, lançados a crédito na conta contábil nº 3222003 naquele ano, ela efetuou os respectivos lançamentos a débito no ano de 2018, estornando tais montantes, uma vez que apenas nesse ano foram feitos os pagamentos ao Estado do Mato Grosso.

A Recorrente ainda ressalta que a própria Receita Federal do Brasil, no âmbito dos processos administrativos nºs 13369.722536/2019-71, 13369.722533/2019-37, 13369.722537/2019-15, 13369.722534/2019-81, 13369.722538/2019-60, 13369.722535/2019-26, 13971.721330/2018-34 e 13971.721329/2018-18, teria realizado a tributação desses valores no ano de 2016.

O Relatório Fiscal esclareceu que não considerou os dois lançamentos a débito na conta, de 29/03/2018, a seguir indicados, por se tratarem (conforme o histórico) de lançamentos referentes a parcelamentos de tributos devidos em períodos anteriores, não guardando qualquer relação com os benefícios fiscais do ano 2018:

Razão Contábil - Conta: 3222003 - INCENTIVOS ICMS							
Data	Cód.Conti	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
29/03/2018	3222003	INCENTIVOS ICMS	D	5.436.720,53	10.702.793,41	C	PARC. E-PROCESS 5440793/2018 REF. 06/2016 A 10/201
29/03/2018	3222003	INCENTIVOS ICMS	D	23.280.442,62	12.577.649,21	D	PARC. E-PROCESS 5440793/2018 REF. 06/2016 A 10/201

O acórdão recorrido assim acrescentou, para indeferir o pleito da Recorrente:

A requerente limitou-se a citar os processos (referentes a todo o ano de 2016) no qual a RFB teria realizado a tributação desses valores e um Relatório Fiscal. Entretanto não há nos autos do presente processo nenhum documento, nenhuma demonstração, nenhuma planilha sequer, onde informe mês a mês quais são os valores que, a princípio, teriam sido tributados novamente no trimestre em análise.

No presente caso, cabe ao contribuinte, em sua defesa, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o crédito pretendido. Decerto, não basta ao contribuinte apenas alegar sem provar; não basta simplesmente vir aos autos discordando do entendimento fiscal, afirmando possuir o direito ao crédito em relação a um outro tipo de despesa ou gasto. A contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito que alega possuir, identificando e demonstrando sua conformidade, apresentando documentação hábil e idônea.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Primeiramente, reputo correto o entendimento da Autoridade Fiscal de se tratarem (conforme o histórico) de lançamentos referentes a parcelamentos de tributos devidos em períodos anteriores, não guardando qualquer relação com os benefícios fiscais do ano 2018.

Ademais, o único documento apresentado pela Recorrente para defender a sua pretensão foi o Relatório Fiscal relativo ao ano de 2016 (doc. 05 da Manifestação de Inconformidade). Nada mais.

Cumprindo observar ainda que, compulsando o supracitado Relatório Fiscal relativo ao ano de 2016, naquela fiscalização a Recorrente informou os valores advindos do benefício fiscal concedido pelo Estado do Mato Grosso como escriturados na conta contábil nº 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST (e não na conta contábil nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS):

Em 14/05/2018 a contribuinte apresentou, em resposta ao quesito 3 do Termo de Início de Procedimento Fiscal, planilha eletrônica contendo relação mensal dos valores escriturados nas contas contábeis nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS e nº 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST, segregada por benefício. Reproduz-se abaixo a relação dos benefícios fiscais e os respectivos fundamentos legais, conforme informados pela contribuinte em tal planilha:

Conta contábil nº 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST – 2016 ⁴³				
Filial	Incentivo Fiscal	UF	Nº SAP	Total anual (R\$)
LEM	DESENVOLVE - Lei 7.980/2001 - Resolução 12/2008	BA	2348	57.650.799
Ipojuca	PRODEPE - Decreto: 21.959/99 - Concessão: 28.729/05 - Postergação: 44.139/17	PE	2315	25.973.894
Suape	PRODEPE - Decreto: 21.959/99 - Concessão: 23.540/01 - Postergação: 42.119/15	PE	2385	36.289.245
Nova Mutum	PRODEIC - Lei 7.958/2003 - Termo de Acordo de 2008	MT	2442	35.941.172
Rondonópolis	PRODEIC - Lei 7.958/2003 - Termo de Acordo 2005	MT	2244	150.302.719
Uruçui	Dispensa Pagto ICMS - Lei 4.859/1996 - Decreto 10.867/2002	PI	2418	31.686.798
Dourados	MS EMPREENDEDOR - LEI Compl. 93/2001 - Termo de Acordo 10/2007	MS	2211	16.811.874
Total Geral				354.656.504

Conta contábil nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS – 2016				
Filial	Incentivo Fiscal	UF	Nº SAP	Total anual (R\$)
Moinho Vera Cruz	Crédito Presumido Art. 75, XXVI da Parte Geral do Decreto 43.080/02 (RICMS/MG)	MG	2543	23.751.497
C. Grande Atacadista	Decreto nº 10.098/2000	MS	2216	139.834
Gaspar	Código do Benefício 410 - TTD nº 135000000005856	SC	2206	33.581.386
Luziânia Fábrica	CREDITO OUTORGADO - Termo de Acordo 1186/2003 - Anexo IX art. 11, inciso XXXI-- RICMS/GO Decreto 4.852/1997	GO	2223	30.281.042
CD Luziânia	Anexo IX, art. 11, III do RICMS/GO Decreto 4.852/1997	GO	2422	225.268
Rio Grande - II	Base legal não indicada pela contribuinte	RS	2377	1.917
Ponta Grossa	CREDITO PRESUMIDO - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VII, itens 21 a 24, e 35 - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VI, item 52	PR	2450	18.934.958
Moinho D. Caxias	Credito Presumido - DECRETO 38938/2006	RJ	2542	-836.779
Moinho RJ	Credito Presumido - DECRETO 38938/2006	RJ	2465	2.362
CD Embu das Artes	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2549	804.189
Santos Moinho	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2549	7.969.847
Tatui Moinho	CREDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008	SP	2477	1.708.032

E, ainda, trata-se de benefício fiscal de crédito presumido de ICMS.

Consoante tratado nos tópicos anteriores, foram, no presente voto, excluídas as subvenções de investimento correspondentes aos incentivos fiscais escriturados na conta nº 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST e, em se tratando de crédito presumido de ICMS, na conta contábil 3222003 – INCENTIVOS ICMS, da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Receitas de venda de pré-misturas para pães

a) Delimitação da controvérsia e competência desta Câmara e Turma Ordinária

Dentre os inúmeros tópicos objeto do presente processo administrativo, a fiscalização entendeu pela exigência da Contribuição para o PIS e da COFINS sobre receitas decorrentes da venda de pré-misturas destinadas à fabricação de pães, sob o fundamento de que as mercadorias não se enquadrariam no benefício da alíquota zero previsto no art. 1º, XVI, da Lei nº 10.925/2004, o que foi mantido pelo acórdão recorrido.

O acórdão recorrido entendeu 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 nº 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 nº 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.”

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 433/2008 dispõe que o intuito da norma seria preservar o preço do pão comum, entendido como “*produto alimentício obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar*”, com um **propósito finalístico**, qual seja, garantir a redução do custo do pão comum para a alimentação do brasileiro e não meramente classificatório.

No caso concreto, a meu ver, não há divergência quanto à posição tarifária declarada mas a análise acerca da finalidade legal para fruição da alíquota zero e a **interpretação teleológica** da norma tributária.

Neste cenário, entendo que a controvérsia posta não versa sobre classificação fiscal, que surge de maneira apenas incidental, mas sim sobre a interpretação e o alcance do benefício de alíquota zero concedido pela legislação tributária. Portanto, a questão é eminentemente tributária, de aplicação da norma de isenção (ou equiparada), e não aduaneira, não se tratando de matéria atribuída, de forma preferencial, à 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, nos termos da Portaria CARF/MF nº 627/2024, que conferiu especialização para matérias relacionadas à importação e exportação, classificação tarifária e regimes aduaneiros.

No meu convencimento, a definição da alíquota zero para pré-misturas próprias à fabricação de pão comum exige o exame da finalidade do produto e da interpretação da norma legal, não demandando a reclassificação da mercadoria na TIPI ou na NCM, como será à frente abordado, razão pela qual entendo que a 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento é competente para o julgamento do feito, que aprecia matérias relativas à interpretação de benefícios fiscais e alíquotas da Contribuição para o PIS e da COFINS, nos termos do Regimento Interno do CARF.

b) Alíquota zero e as pré-misturas para pães

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*”.

Em apertada síntese, a Autoridade Fiscal entendeu que o pão comum deve ser composto unicamente de farinha de cereais, fermento e sal, sendo que a adição de qualquer outro ingrediente descaracteriza a classificação como pão comum, não sendo aplicável a alíquota zero.

A Recorrente defende que a composição das pré-misturas de pão doce e pão de forma, de *hot-dog* e de hambúrguer também 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.

O acórdão recorrido, analisando o propósito finalístico da tributação com alíquota zero da Contribuição para o PIS e da COFINS para a receita oriunda da venda de pré-misturas para a fabricação de pão comum, qual seja, garantir a redução do custo do pão comum para a alimentação do brasileiro, manteve a exigência.

No caso concreto, a meu ver, a discussão não gira ao redor de divergência quanto à posição tarifária declarada. A discussão limita-se a saber se o produto atende à finalidade legal para fruição da alíquota zero. Logo, a análise do presente envolve a interpretação teleológica da norma tributária, como se passa a apreciar.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 4 de dezembro de 2024, define que "pão comum", constante do art. 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, é o pão de formato cilíndrico e alongado, com miolo branco creme e macio, e casca dourada e crocante:

O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o art. 350, caput, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o disposto no Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022, e no art. 1º, caput, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, declara:

Art. 1º Este Ato Declaratório Interpretativo dispõe sobre a expressão "Pão do tipo comum", constante dos "Ex 01" dos códigos 1901.20.10, 1901.20.90 e 1905.90.90 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022, e "Pão comum", constante do art. 1º, caput, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

Art. 2º **Para fins de enquadramento de produtos de panificação nos "Ex 01" da Tipi e no art. 1º, caput, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, entende-se por "pão comum" ou "pão do tipo comum" o pão de formato cilíndrico e alongado, com miolo branco creme e macio, e casca dourada e crocante**, normalmente elaborado a partir da mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, fermento biológico, água, sal, açúcar, aditivos alimentares e produtos de fortificação de farinhas, **comumente denominado pão francês**.

Art. 3º Publique-se no Diário Oficial da União.

ROBINSON SAKIYAMA BARREIRINHAS

No julgamento do REsp nº 2.138.206/RS, interposto por uma empresa de panificação do Rio Grande do Sul contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), o STJ, **aplicando a interpretação teleológica da norma tributária e o seu propósito finalístico**, assim decidiu:

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS. ALÍQUOTA ZERO. PÃO COMUM. DEFINIÇÃO. FABRICAÇÃO APENAS A PARTIR DA MISTURA OU PRÉ-MISTURA DE FARINHA DE TRIGO. COMUMENTE DENOMINADO PÃO FRANCÊS.

PÃO ELABORADO A PARTIR DA FARINHA DE CEREAIS DIVERSOS. NÃO ABRANGÊNCIA. RECURSO DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1. Recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que manteve sentença denegatória de mandado de segurança impetrado por empresa de panificação, visando à aplicação da alíquota zero de PIS/COFINS sobre receitas provenientes de pães fabricados com farinha de cereais diversos do trigo.

2. Na sentença e no acórdão recorrido, reconheceu-se que o benefício fiscal de alíquota zero de PIS/COFINS, previsto no art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925/2004, aplica-se ao pão comum fabricado apenas a partir da farinha de trigo, a excluir o pão proveniente de farinha de outros cereais, conforme definição constante da exposição de motivos da MP n. 433/2008.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

3. A questão em discussão consiste em saber se o benefício fiscal de alíquota zero de PIS /COFINS sobre receitas provenientes da fabricação de pão comum, previsto no art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925/2004, abrange pães fabricados a partir de farinha de cereais diversos do trigo.

III. RAZÕES DE DECIDIR

4. O Tribunal de origem não incorreu em negativa de prestação jurisdicional, tendo enfrentado de forma clara e fundamentada as questões suscitadas pela recorrente.

5. **A interpretação literal do benefício fiscal de alíquota zero, nos termos dos arts. 150, § 6º, da CF e 111, I e II, do CTN, não impede a utilização dos métodos clássicos de interpretação legal para se perquirir a exata compreensão e alcance da lei, sobretudo a conformidade com o texto constitucional.**

6. **A exposição de motivos da Medida Provisória n. 433/2008, convertida na Lei n. 11.787/2008, esclarece que o benefício fiscal do art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925/2004 foi instituído para mitigar os impactos da alta mundial do preço do trigo, garantindo o consumo, pela população brasileira de baixa renda, do pão comum fabricado de farinha de trigo que integra a cesta básica.**

7. O Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2024 define o "pão comum" como aquele elaborado a partir mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, fermento biológico, água, sal, açúcar e aditivos alimentares, costumeiramente denominado pão francês.

8. A definição de "pão comum" constante das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH), que inclui pães fabricados com farinha de cereais (em geral), **não se aplica ao caso, pois encontra-se em descompasso com o ordenamento jurídico pátrio, extrapolando**

a finalidade da lei que visa à desoneração tributária de produtos provenientes do trigo que compõem a cesta básica, mormente o pão comum de trigo.

9. O pão comum, para fins de incidência da alíquota zero de PIS/COFINS disposta no art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925/2004, é considerado apenas o fabricado a partir da mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, comumente designado pão francês, não abrangendo os fabricados de farinha de outros cereais.

IV. DISPOSITIVO E TESE

10. Recurso especial desprovido.

Tese de julgamento:

O benefício fiscal de alíquota zero de PIS/COFINS, previsto no art. 1º, XVI, da Lei n. 10.925 /2004, aplica-se ao pão comum fabricado apenas a partir da mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, comumente denominado pão francês, a excluir os pães elaborados à base de farinha de outros cereais. (grifei)

(STJ, REsp 2.138.206/RS, Relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, Segunda Turma, unanimidade, julgado em 11/11/2005).

Oportuno transcrever os seguintes trechos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio Bellizze:

2. Definição de pão comum para fins de incidência da alíquota zero de PIS /COFINS

O art. 1º, inciso XVI, da Lei n. 10.925/2004 – incluído pela Lei n. 11.787/2008, objeto de conversão da MP n. 433/2008 –, que reduziu a 0 (zero) as alíquotas de PIS e de COFINS sobre a receita oriunda da fabricação de pão comum, assim dispõe:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS /PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

[...]

XVI - 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.

A alíquota zero, bem como a outorga de isenção tributária, é espécie do gênero benefício fiscal, consistindo ao final – em ambos os casos, a par das distinções existentes – na dispensa da obrigação principal de pagamento do tributo.

Embora o CTN estabeleça, em seu art. 111, incisos I e II, que apenas alguns benefícios fiscais (a exemplo da anistia e da isenção) devam ser objeto de interpretação literal (tal como defende a recorrente), e não restritiva, como assentado no acórdão recorrido, o mesmo regramento deve ser estendido às

demais benesses tributárias, mediante uma interpretação conforme a Constituição Federal, que impõe a edição de lei específica, federal, estadual ou municipal, para a concessão de "qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições" (art. 150, § 6º).

Contudo, a interpretação literal constante do art. 111 do CTN "não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas" (REsp n. 192.531/RS, relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 17/2/2005, DJ de 16/5/2005).

Dentro dessa acepção, detalhou-se, na exposição de motivos da supracitada MP n. 433/2008, que a alteração legislativa por esta promovida, e corroborada pela Lei de conversão n. 11.787/2008, provém "do quadro de abastecimento do trigo no mercado mundial em 2008, fazendo-se necessário, para atenuar os impactos do aumento do custo do trigo sobre o preço de item relevante na composição da cesta básica da população brasileira de menor renda, a desoneração temporária do trigo, da farinha de trigo, da pré-mistura e do pão comum, mediante atribuição de alíquota zero das contribuições, de maneira que seus efeitos se façam sentir de imediato, mitigando os efeitos de um cenário externo adverso em termos de elevação de preços".

Assentou-se, ainda, que "*a proposta objetiva reduzir o impacto no preço do pão comum dos custos relativos a insumos e transporte*", entendendo-se por pão comum "*o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar*". **Buscou-se, com essa medida, garantir que não faltasse "o pão de trigo na mesa do brasileiro, item indispensável a sua dieta"**.

Diante dessa excepcionalidade econômica, limitou-se a eficácia temporal da alíquota zero ao tempo necessário para o restabelecimento da normalidade, sendo estipulado como termo final o dia 30 de junho de 2009, conforme o texto final aprovado da Lei n. 11.787/2008 (resultado da conversão da MP n. 433/2008), que incluiu o art. 1º, § 1º, à Lei n. 10.925/2004.

Esse termo final de vigência do benefício fiscal foi objeto de sucessivas prorrogações até a edição da MP n. 609/2013, convertida na Lei n. 12.839/2013, quando foi revogado o referido § 1º, passando a vigorar por período indeterminado.

Na exposição de motivos da MP n. 609/2013, não mais se atrelou a manutenção da benesse tributária à crise mundial de abastecimento do trigo. Todavia, **manteve-se o propósito originário de desoneração tributária dos alimentos da cesta básica, para atenuar a alta de preços provocada pela inflação, a coincidirem as finalidades legislativas – originária e atual – de manter o**

consumo, no que concerne ao caso, do pão comum que compõe a cesta básica, por toda a população brasileira, notadamente a parcela mais vulnerável.

Oportuno transcrever os excertos subsecutivos dessa exposição de motivos:

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência projeto de Medida Provisória que reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica.

2. São notórias a representatividade e importância social para toda a população brasileira dos produtos que compõem a cesta básica, notadamente para a parcela mais vulnerável economicamente.

3. Daí a constante preocupação do Governo Federal com a produção nacional, com os sistemas de distribuição da produção, e, evidentemente, com o nível e com a variação de preços dos referidos produtos.

4. Dentre as muitas medidas de fomento à produção e à comercialização a preços módicos de produtos integrantes da cesta básica, e considerando, entre as medidas tributárias, apenas as relativas à Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, podem ser citadas, exemplificativamente, as várias desonerações completas destas contribuições instituídas por meio do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, e os microrregimes tributários instituídos por meio da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, e da Lei nº 12.599, de 23 de março de 2012.

5. Todavia, nos últimos meses, uma complexa conjugação de adversidades econômicas nacionais e internacionais tem ocasionado elevação do preço dos produtos em voga, fragilizando a população mais pobre e pressionando os índices inflacionários.

6. Em razão disso, mostra-se necessário, entre outras medidas, reduzir ainda mais a carga tributária incidente na comercialização de produtos que compõem a cesta básica, o que se propõe seja operacionalizado pela redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita decorrente da venda no mercado interno de tais produtos. (sem grifo no original)

Apesar de a exposição de motivos de uma lei – no caso, medida provisória – não ter a força vinculante desta, porque não votada nem aprovada pelo Poder Legislativo, **constitui relevante elemento de interpretação histórico e teleológico, por revelar o contexto e finalidade para a qual a lei foi criada.**

(...)

Nessa medida, sobreveio, recentemente, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n. 5, de 4 de dezembro de 2024, detalhando o alcance do dispositivo legal controvertido, no sentido de que, "para fins de enquadramento de produtos de panificação nos "Ex 01" da Tipi e no art. 1º, caput, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, entende-se por 'pão comum' ou 'pão do tipo comum' o pão de formato cilíndrico e alongado, com miolo branco creme e macio, e casca dourada e crocante, normalmente elaborado a partir da mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, fermento biológico, água, sal, açúcar, aditivos alimentares e produtos de fortificação de farinhas, comumente denominado pão francês" (art. 2º).

Além da autorização legal dada ao Poder Executivo para regulamentar a matéria (art. 1º, § 2º, da Lei n. 10.925/2004), a natureza infralegal desse ato, não seria impeditivo à sua utilização para se perquirir a **real compreensão e alcance da lei tributária**, pois se trata de uma norma complementar consistente em ato normativo expedido pela autoridade administrativa, a integrar o conceito de legislação tributária estabelecido no art. 96, c/c o art. 100, I, ambos do CTN.

Dentro dessa acepção, "*quando não ofendem a reserva legal absoluta ou relativa, nem contrariam o conteúdo das leis, os atos normativos infralegais têm tanta eficácia normativa quanto as normas superiores, vinculando a Administração e os contribuintes*" (PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 16ª ed. – São Paulo: Saraiva Jur, 2025, p. 216). (grifei)

Dessa forma, aplicando a interpretação teleológica da norma tributária e o seu propósito finalístico e, com base na fundamentação acima exposta, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Receitas de venda de milho em grão

O artigo 114, §12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, permite que a fundamentação da decisão seja feita mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta. (...)

Diante do permissivo normativo acima referenciado, adoto, como razões de decidir o presente tópico, os seguintes fundamentos do acórdão recorrido:

A fiscalização afirma que a aludida suspensão na venda de milho só é aplicável no caso de vendas de insumos de origem vegetal a pessoas jurídicas que produzam carnes e miudezas de suínos (NCM 0203, 0206.30.00, 0206.4 e 0210.1), carnes e miudezas de aves (NCM 0207), ou rações para suínos e aves, classificadas na posição 2309.90. Tais condições não teriam sido comprovadas em relação às pessoas jurídicas relacionadas no Relatório Fiscal.

A requerente, por sua vez, alega que as empresas adquiriram o milho em grãos da contribuinte para produção de ração de aves, como requer a lei, mas a ração foi utilizada para a alimentação de aves próprias e não para comercialização, pois a lei não estabelece a necessidade de comercialização.

Relata que, a despeito de a Lei nº 12.350, bem como a IN RFB nº 1157, de 16.5.2011, que a regulamenta, não exigirem qualquer declaração da adquirente para fins da suspensão prevista no art. 54 da referida Lei, a requerente obteve junto às suas adquirentes declarações formais atestando que as referidas empresas utilizaram o milho em grãos adquirido da requerente para produção de ração para suas aves, as quais já foram apresentadas durante a fiscalização e são apresentadas novamente neste momento (doc. 07).

Alega que, caso as empresas não tenham utilizado o milho em grãos adquirido da requerente para algum destes fins, caberia a aplicação do parágrafo 2º do art. 4º da IN RFB nº 1.157/11, transferindo-se à aludida adquirente a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes da venda do milho em grãos, na medida em que as empresas estavam cientes que deveriam utilizar o milho para estes fins, posto que as notas fiscais de venda do milho em grãos emitidas possuem a expressão “Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS” seguida do dispositivo legal que fundamenta a referida suspensão, exatamente como determina o art. 2º, parágrafo 2º da IN RFB 1.157/11.

Assevera que caberia à fiscalização, no mínimo, por meio de diligência, questionar as referidas empresas se estas teriam adquirido o milho em grãos para a produção de carne suína ou de aves, ou de ração para suínos ou aves.

Acerca do arguido, não assiste razão à requerente.

Vejamos o que diz o art. 54, da Lei nº 12.350, de 2010, a respeito do tema:

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 classificados 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.

Vejamos agora os termos do art. 4º, da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, vigente à época dos fatos geradores:

DAS CONDIÇÕES DE APLICAÇÃO DA SUSPENSÃO

DA APLICAÇÃO DA SUSPENSÃO

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.

(...)

§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda.

Já a IN RFB nº 1.157/2011 regulamenta a suspensão em questão, nos seguintes dispositivos:

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes 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);

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; e IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

[...]

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 crédito.

§ 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. (Destaquei)

De acordo com as alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 4º supra, gozam da suspensão das contribuições as vendas feitas a pessoas jurídicas produtoras de

carne e miudezas de suínos e de aves, e de preparações utilizadas na alimentação de suínos e aves. O § 2º do art. 4º imputa responsabilidade tributária a essas pessoas adquirentes pela utilização das aquisições em produtos diversos dos previstos para a suspensão.

A requerente sustenta que a responsabilidade tributária é das adquirentes, porém, isso ocorre quando a adquirente atua na atividade econômica prevista na norma que estabeleceu a suspensão, mas dá destinação diversa às aquisições feitas com suspensão das contribuições.

As vendas sob análise foram efetuadas às seguintes pessoas jurídicas:

CNPJ	Nome empresarial	CNAE	Descrição CNAE
01.588.098/0001-02	ATLANTICA AGROPECUARIA LTDA	82.11-3-00	Serviços combinados de escritório e apoio administrativo
		01.55-5-01	Criação de frangos para corte
		01.55-5-05	Produção de ovos
		01.62-8-99	Atividades de apoio à pecuária não especificadas anteriormente
		46.33-8-02	Comércio atacadista de aves vivas e ovos
12.819.074/0007-29	MAURICEA ALIMENTOS DO NORDESTE LTDA	01.55-5-05	Produção de ovos
11.665.114/0002-58	REGINA ALIMENTOS S A	01.55-5-01	Criação de frangos para corte
		46.33-8-02	Comércio atacadista de aves vivas e ovos
		01.62-8-99	Atividades de apoio à pecuária não especificadas anteriormente
03.779.994/0004-27	SANTA IZABEL ALIMENTOS LTDA	01.55-5-01	Criação de frangos para corte

No caso dos autos, as pessoas jurídicas não atuam nas atividades econômicas previstas na norma de suspensão (produtoras de carne e miudezas de suínos e de aves, e de preparações utilizadas na alimentação de suínos e aves), de modo que a requerente não poderia ter dado saída dos produtos com a suspensão das contribuições, razão pela qual deve ser responsabilizada pelas contribuições que deixaram de ser cobradas indevidamente. Se a atividade econômica registrada no CNPJ das empresas adquirentes não permitia que as vendas fossem feitas com a suspensão, é ônus da fiscalizada demonstrar, mediante apresentação de provas hábeis e idôneas, que a utilização dos produtos foi regular.

Isto porque, nos termos do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, é na manifestação de inconformidade que a defesa deve trazer todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.

A destinação regular das aquisições também não restou comprovada pela apresentação das declarações das adquirentes constantes às fls. 3.274-3.276, pois possuem informação inidônea. É que são declarações de mesmo padrão que teriam sido firmadas em “02 de janeiro de 2018” mas se referem a insumos que teriam sido adquiridos no período de “01/01/2018 a 31/12/2018”. Ou seja, a data indicada nas declarações é incompatível com o conteúdo declarado.

Isto porque, nos termos do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, é na manifestação de inconformidade que a defesa deve trazer todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.

Por fim, mesmo que as empresas acima citadas tivessem como atividade econômica principal ou eventual atividade secundária a fabricação de produtos contemplados pela suspensão do art. 54 da Lei nº 12.350/10 (o que não é o caso), tal situação não bastaria para o enquadramento na situação prevista em lei. Com efeito, o art. 54 da Lei nº 12.350/10, ao mencionar pessoas jurídicas que produzam rações classificadas no código 2309.90 da NCM, pressupõe que essas pessoas jurídicas **produzam e vendam tais rações**.

Assim sendo, há que se manter a tributação dos valores ora contestados nos exatos termos iniciais.

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Receitas de venda de produtos classificados na posição 23.06 da NCM

A Autoridade Fiscal incluiu na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, apuradas pela Recorrente no decorrer do ano de 2018, as receitas decorrentes da venda de farelo de algodão às empresas PECUARIA SERRAMAR LTDA e NOVA PIRATININGA EMPREENDIMENTOS PARTICIPACOES E INCORPORACOES LTDA, nos termos do Relatório Fiscal, cujo trecho abaixo se reproduz:

5.4. DAS RECEITAS DE VENDA DE PRODUTOS CLASSIFICADOS NA POSIÇÃO 23.06 da NCM

Conforme noticiado no quesito 8 do TIF 198, 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 3 daquela intimação, contendo vendas de farelo de algodão a pessoas jurídicas que não possuíam atividade de produção de carnes suína ou de frango, miúdos ou rações.

Em sua resposta à intimação, apresentada em 13/10/2020, a contribuinte simplesmente pleiteou a aplicação do § 2º do art. 4º da IN RFB nº 1.157/2011, que consiste na transferência de responsabilidade para os adquirentes. Porém, como já afirmado no item 5.3 deste Relatório, tal dispositivo transfere a responsabilidade para o adquirente somente nos casos em que este 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.

Registre-se que o não-exercício de atividade econômica beneficiada por parte dos adquirentes era situação passível de verificação por parte da contribuinte, haja vista que os comprovantes de inscrição no CNPJ se encontram (e já se encontravam em 2018) disponíveis para consulta pública na internet. Assim, era perfeitamente possível para a contribuinte tê-los consultado antes de efetuar as vendas com suspensão. 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 aos adquirentes.

A partir da manifestação da contribuinte, verifica-se que todas as vendas com suspensão ora analisadas foram realizadas com fundamento no art. 54 da Lei nº 12.350/2010, regulamentado pela IN RFB nº 1.157/2011. Esses dois atos normativos já foram objeto de análise pormenorizada no item precedente deste Relatório Fiscal.

Analisando-se o Anexo 3 do TIF 198, verifica-se que as vendas sob análise foram efetuadas às seguintes pessoas jurídicas:

CNPJ	Nome empresarial	CNAE	Descrição do CNAE
03.938.233/0003-90	PECUARIA SERRAMAR LTDA	01.51-2-01	Criação de bovinos para corte
		08.10-0-06	Extração de areia, cascalho ou pedregulho e beneficiamento associado
11.127.711/0001-48	NOVA PIRATININGA EMPREENDIMENTOS PARTICIPACOES E INCORPORACOES LTDA	01.51-2-01	Criação de bovinos para corte
		01.11-3-01	Cultivo de arroz
		01.11-3-02	Cultivo de milho
		01.15-6-00	Cultivo de soja
		01.54-7-00	Criação de suínos
		01.61-0-99	Atividades de apoio à agricultura não especificadas anteriormente
		02.10-1-01	Cultivo de eucalipto
		02.10-1-99	Produção de produtos não-madeireiros não especificados anteriormente em florestas plantadas
		03.22-1-01	Criação de peixes em água doce
		03.22-1-05	Ranicultura
		42.11-1-01	Construção de rodovias e ferrovias
		43.13-4-00	Obras de terraplenagem
		52.21-4-00	Concessionárias de rodovias, pontes, túneis e serviços relacionados
		52.40-1-01	Operação dos aeroportos e campos de aterrissagem
		64.62-0-00	Holdings de instituições não-financeiras
		68.10-2-02	Aluguel de imóveis próprios
82.11-3-00	Serviços combinados de escritório e apoio administrativo		

Os comprovantes de inscrição dos adquirentes acima listados no CNPJ encontram-se nº Anexo 6 a este Relatório.

Como se vê, as atividades econômicas principais das pessoas jurídicas acima listadas não têm relação com a produção de carnes de suínos ou de aves, e nem de rações para suínos ou aves.

Apenas reforçando, a atividade de criação de suínos (que é uma das atividades secundárias em tese exercidas pela NOVA PIRATININGA) não se confunde com a atividade de abate de suínos, que é atividade industrial, classificada em CNAE específico, 1012-1/03, pertencente à Seção C – INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO – da CNAE.

Desta forma, não sendo caso de transferência de responsabilidade tributária para os adquirentes, e não tendo a fiscalizada fornecido justificativas adicionais, o montante das receitas de vendas de farelo de algodão, objeto desta análise, será 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.

A Recorrente defende que faz jus à suspensão da incidência de contribuição ao PIS e de COFINS sobre as receitas decorrentes da venda de farelo de algodão efetuas às empresas supramencionadas, sustentando que elas, ao adquirirem os produtos com isenção, haviam consentido que a venda era submetida ao regime do art. 54 da Lei nº 12.350/2010, 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 também argumenta que *“a d. autoridade fiscal em momento algum procurou comprovar que as adquirentes em questão de fato não utilizaram o farelo de algodão para produção de ração para suínos e aves, mas, apenas presumiu, mesmo diante das declarações fornecidas e da ciência das adquirentes de que a venda estava sendo realizada sem a incidência de contribuição ao PIS e de COFINS em razão do disposto no art. 54 da Lei n. 12350, que o produto não foi utilizado para tal fim, com base na singela alegação de que o cartão CNPJ dessas empresas não consta a atividade de produção de ração para suínos ou aves.”*

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

No caso dos autos, as empresas identificadas pela fiscalização não atuam nas atividades econômicas previstas na norma de suspensão (art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010), de modo que a Recorrente não poderia ter dado saída dos produtos com a suspensão das contribuições, razão pela qual deve ser responsabilizada pelas contribuições que deixaram de ser cobradas indevidamente. Se a atividade econômica registrada no CNPJ das empresas adquirentes não permitia que as vendas fossem feitas com a suspensão, é ônus da Recorrente demonstrar, mediante apresentação de provas hábeis e idôneas, que a utilização dos produtos foi regular.

Contudo, 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 é cediço, em se tratando de processos de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus de comprovar a existência e a qualidade do direito creditório recai sobre o contribuinte, conforme se direciona a jurisprudência desse Egrégio Conselho:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

(Processo nº 1080.725950/2011-05; Acórdão nº 3202-001.997; Relatora Conselheira Juciléia de Souza Lima; sessão de 21/08/2024)

Ademais, 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.

II. Glosa de Créditos

Nos termos indicados na Manifestação de Inconformidade e reforçados no Recurso Voluntário, a Recorrente não apresentou contestação ao entendimento fiscal, concordando com a glosa formalizada, em relação aos seguintes tópicos:

- Item 7.3.2 do Relatório Fiscal: fretes amparados por CT-e's cancelados;
- As NF's de devolução cuja dedução não foi comprovada;
- As operações de venda dos produtos para a Zona Franca de Manaus;
- As NF's correspondentes as operações de aquisição e revenda com finalidade de exportação e falta de dedução com relação aos bens utilizados como insumo.

Portanto, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se definitivo, no âmbito administrativo, o apurado no procedimento fiscal.

Conceito de insumos para a apuração dos créditos do PIS e da COFINS

Cumprido esclarecer acerca do conceito de insumos a ser adotado na análise do aproveitamento de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins tem previsão nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade. Contudo, faltou ao legislador infraconstitucional esclarecer o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

O conceito de insumo no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço,

em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

No julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), o Superior Tribunal de Justiça adotou uma interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, entendendo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, e assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja,

considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Portanto, de acordo o Superior Tribunal de Justiça, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo tanto pelo critério da essencialidade como pelo critério da relevância, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.

Oportuno trazer à colação os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Frisa-se que no referido julgamento foi reconhecida a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, ao se fixar as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

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

Para a correta aplicação do conceito de insumo, há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR, que consiste basicamente em verificar se, ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO.

CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC.

“(…)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, 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, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(…)”

Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

Portanto, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Glosa sobre bens utilizados como insumos - *Pallets*

Segundo o disposto no item 7.1 do Relatório Fiscal, não seria possível considerar como insumo os *pallets*, tendo em vista que o Parecer Normativo COSIT/RFB n. 5/2018 veda a tomada de crédito sobre a aquisição de “*embalagens para transporte de mercadorias acabadas*”.

No mesmo sentido, o acórdão recorrido manteve o entendimento da fiscalização.

A Recorrente defende que “*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.*” Esclarece ainda que “*utiliza os pallets não apenas no transporte das mercadorias acabadas, mas, também, de produtos em*

elaboração.”. Cita precedentes do CARF que reconhecem os *pallets* como insumos, e, portanto, reconhecem o direito ao creditamento.

A Recorrente apresenta ainda Laudo Técnico visando demonstrar que “*os pallets não apenas se prestam ao transporte e armazenagem dos bens produzidos pela recorrente, mas, também, são utilizados para cumprimento da Resolução-RDC n. 270, de 22.5.2005, expedida pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária, a qual determina que os produtos de óleos vegetais devem ser “embalados, armazenados, transportados e conservados em condições que não produzam, desenvolvam e ou agreguem substâncias físicas, químicas ou biológicas que coloquem em risco a saúde do consumidor”.*”

Assiste razão à Recorrente.

No caso concreto, resta suficientemente demonstrado que os *pallets* se enquadram no conceito de insumo, revelando-se essenciais no âmbito do processo produtivo, especialmente no processo de armazenagem e transporte dos produtos, permitindo que o produto comercializado tenha sua integridade garantida até a sua entrega definitiva.

Portanto, entendo que os *pallets* devem ser considerados insumos, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa.

Neste sentido, seguem precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E CAIXAS DE MADEIRA

Os pallets e caixas de madeira são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

(Processo nº 16366.720123/2011-12; Acórdão nº 3402-008.917; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/08/2021)

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

(Processo nº 13502.720082/2011-64; Acórdão nº 3302-010.327; Relatora Conselheira Denise Madalena Green; sessão de 26/01/2021)

Ainda que se argumente que os *pallets* são utilizados em etapa posterior à fabricação do produto, entendo que os materiais de embalagens, seja com a finalidade de alterar o produto que embala ou de deixar o produto em condições de ser armazenado e comercializado, devem ser admitidos como insumos de produção e, conseqüentemente gerar créditos de PIS/COFINS.

Entendendo pela possibilidade de tomada de crédito dos dispêndios com *pallets* independentemente de fazerem parte da etapa após o processo de produção, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa, segue acórdão proferido pelo então Conselheiro Márcio Robson Costa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

(...)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL DE APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico e semântico que norteia o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 98 do novo regimento interno, o conceito jurídico intermediário tem aplicação obrigatória.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

(...)

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE. ALIMENTO. POSSIBILIDADE.

Dão direito a crédito os dispêndios com material de embalagem de transporte de alimentos (fita para rotular, caixa de papelão diversas, **pallets diversos**, filme técnico liso, bandeja absorvente diversas, pallets de madeira diversos, caixa PVC diversas, fitas adesivas, entre outros) **em razão de sua imprescindibilidade à conservação dos produtos durante o transporte da origem até o destino final**, observados os demais requisitos da lei.

(...)

VOTO

(...)

No que se refere às despesas de embalagens para apresentação já apreciei em outras oportunidades e manifestei meu entendimento sobre a **possibilidade de tomada de crédito, independente de fazerem parte da etapa após o processo de produção, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa.**

Nesse sentido, o recente Acórdão n.º 3201-011.326, de minha relatoria, julgado em sessão realizada em 18 de dezembro de 2023, onde esse conselho por maioria entendeu:

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos referentes a aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, em relação a (I.1) captação e tratamento de água, remoção de resíduos industriais, análises laboratoriais e balança de cana, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes que negava provimento e (I.2) serviços de manutenção agrícola e industrial e armazém e aquisições de embalagens **Big Pallets** e contêineres, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento; (...)

Nesta mesma linha o Acórdão n.º 3401-011.387, também de minha relatoria, julgado em sessão de 20 de dezembro de 2023, que contou com a seguinte ementa:

(...)CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE No âmbito do regime não cumulativo, **independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.** (...)

(Processo n.º 10930.720947/2016-69; Acórdão n.º 3201-011.824; sessão de 17/04/2024)

No mesmo sentido, segue precedente de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

(...)

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser

estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

(...)

VOTO

(...)

Entretanto, entendo que independentemente de serem de apresentação ou de transporte, ou **por ter sido utilizada em etapa posterior a fabricação do produto, os materiais de embalagens, seja com a finalidade de alterar o produto que embala ou de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, devem ser admitidos como insumos de produção e, conseqüentemente gerar créditos de PIS/COFINS.**

Vale dizer, considerando que operação realizada pela Recorrente envolve o manuseio de produtos alimentícios, as embalagens de transporte são necessárias para proteger e evitar qualquer contato externo com o produto e principalmente evitar qualquer risco de contaminação.

Desta forma, entendo que, para fins de apropriação de crédito do PIS e da Cofins, é irrelevante o fato de o material de embalagem ser de apresentação ou de transporte, se tais materiais são utilizados no âmbito do processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser comercializado, como ocorreu com os materiais de embalagem destinados à proteção contra impactos, sujeiras externas e facilitando o transporte, conforme devidamente explicitado pela Recorrente em sede recursal.

Ora, se tais materiais representam custos incorridos na fase de produção do bem destinado à venda, certamente, inexistente razão plausível para excluir da base de cálculo dos referidos créditos pelo simples fato de serem embalagens utilizadas no transporte do referido produto.

Nesse contexto, cabe a notar determinação contida na Súmula CARF nº 235:

Súmula CARF nº 235

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002; 9303-014.884, 9303-015.322.

Nesse sentido, voto pela reversão da glosa, reconhecendo o direito ao crédito da contribuição sobre as despesas efetuadas com a aquisição de *pallets*.

Glosa sobre despesas com Locação industrial

Sobre a referida glosa, transcreve-se o seguinte trecho do Recurso Voluntário:

As despesas denominadas como locação industrial pela fiscalização são relacionadas ao Termo de Servidão de Passagem Onerosa, de número 1/2009, firmado entre a Superintendência do Porto de Rio Grande e a requerente (doc. 09 da manifestação de inconformidade).

Por meio de tal termo, a recorrente loca parte do espaço do Porto de Rio Grande, no Rio Grande do Sul, o qual possui infraestrutura de suporte das galerias transportadoras e dutos, além de estrada de acesso à rodovia federal e postes condutores de energia, interligando as instalações industriais da Bunge, localizadas no Distrito Industrial de Rio Grande com o Terminal Marítimo de sua propriedade.

Tal locação é de extrema relevância para o desenvolvimento da atividade da recorrente, pois o espaço locado viabiliza a exportação dos produtos por ela comercializados, sendo certo que sem a infraestrutura em questão não seria possível que a produção fosse remetida aos seus clientes no exterior.

Dessa forma, não há dúvidas de que os gastos ora em análise estão intrinsecamente relacionados ao processo produtivo e à atividade econômica desenvolvidos pela recorrente.

Diante disso, a recorrente apropriou créditos da contribuição ao PIS e da COFINS sobre tais gastos, com fundamento no art. 3º, inciso IV das Leis n. 10637 e n.10833, *in verbis*:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;”

Não obstante a evidente vinculação dos dispêndios em questão com a atividade desenvolvida pela recorrente, a d. autoridade fiscal entendeu que os créditos ora em análise teriam sido apropriados em discordância com o referido dispositivo legal, uma vez que o espaço portuário locado não se trata de prédio, máquina ou equipamento, bem como em razão de não se tratar de aquisição de insumo ao processo produtivo.

Confira-se:

“Os aluguéis pagos à SUPERINTENDENCIA DO PORTO DE RIO GRANDE se referem a um certo “Termo de ser. de passagem onerosa”, conforme documentos e cobrança apresentados. Os documentos fazem referência à existência de um contrato, o qual não foi apresentado. Ocorre que somente há base legal para se apurar créditos sobre locações de prédios, máquinas e equipamentos, de modo que não fazem jus ao creditamento os dispêndios descritos nos documentos apresentados. Tampouco tais dispêndios se

enquadram como insumos no processo produtivo, devendo, portanto, ser glosados.”

Contudo, não merece prosperar a conclusão fiscal, endossada pelo v. acórdão recorrido.

Isso porque, conforme reconhecido pela própria COSIT, a interpretação do inciso IV do art. 3º das Leis n. 10637 e n. 10833 abrange qualquer tipo de aluguel de imóvel que seja utilizado na atividade da pessoa jurídica. Confira-se abaixo trecho da Solução de Consulta COSIT n. 474, de 22.9.2017: (...)

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Oportuno se revela reportar à **Solução de Consulta nº 474 – Cosit, de 22/09/2017:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO DE ÁREA EM AEROPORTO. DIREITO A CRÉDITO.

Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade pagamento de aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, prevista no inciso IV do art. 3º da mesma Lei nº 10.637, de 2002.

Tratando-se de pessoa jurídica que explora o transporte aéreo de pessoas e cargas na modalidade táxi aéreo, desde que não sejam aplicáveis as regras especiais de creditamento mencionadas anteriormente, **na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, pode ser descontado crédito em relação aos valores pagos pela concessão de uso de área aeroportuária, com ou sem edificação.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 565; e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO DE ÁREA EM AEROPORTO. DIREITO A CRÉDITO.

Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Cofins pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 29 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade pagamento de aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, prevista no inciso IV do art. 3º da mesma Lei nº 10.833, de 2003.

Tratando-se de pessoa jurídica que explora o transporte aéreo de pessoas e cargas na modalidade táxi aéreo, desde que não sejam aplicáveis as regras especiais de creditamento mencionadas anteriormente, **na sistemática de**

apuração não cumulativa da Cofins, pode ser descontado crédito em relação aos valores pagos pela concessão de uso de área aeroportuária, com ou sem edificação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 565; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º. (destaquei)

Transcreve-se ainda o seguinte trecho da fundamentação da Solução de Consulta nº 474 – Cosit, de 22/09/2017:

14. Dentre as hipóteses de crédito previstas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, pode-se perquirir quanto à subsunção do contrato de concessão de uso de área sem investimento à hipótese prevista no inciso IV, que diz respeito a “aluguéis de prédios (...) utilizados nas atividades da empresa”.

15. Pois bem, primeiramente cabe examinar quanto ao significado do vocábulo aluguel, mencionado nos dispositivos legais mencionados. É cediço na doutrina que aluguel corresponde ao valor da retribuição referente ao contrato de locação. Conforme GAGLIANO e PAMPLONA FILHO, no entanto, o uso desse vocábulo pode ser entendido no sentido do próprio contrato de locação:

Já a expressão “aluguel” é cotidianamente empregada tanto no sentido do próprio contrato de locação quanto para representar um de seus elementos essenciais peculiares, a saber, o valor da retribuição ou preço. (GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: contratos em espécie**. v. 4, tomo 2, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 157)

16. Feita a identificação do aluguel com o contrato de locação, vejamos como o art. 565 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), define a locação de coisas:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, **o uso e gozo de coisa não fungível**, mediante certa retribuição. [sem grifo no original]

17. Como se vê, nos termos do Código Civil, a locação de coisas traz como consequência o uso e gozo da coisa pelo locatário. Não é demais trazer à colação lição de VENOSA sobre as faculdades derivadas do direito de propriedade de usar e gozar o bem:

A faculdade de usar é colocar a coisa a serviço do titular sem alterar-lhe a substância. O proprietário usa seu imóvel quando nele habita ou permite que terceiro o faça. Esse uso inclui também a conduta estática de manter a coisa em seu poder, sem utilização dinâmica. Usa de seu terreno o proprietário que o mantém cercado sem qualquer utilização. O titular serve-se, de forma geral, da coisa.

Gozar do bem significa extrair dele benefícios e vantagens. Refere-se à percepção de frutos, tanto naturais como civis.

(VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: direitos reais. v. 5, 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 170)

18. Esclarece ainda VENOSA que a locação pode ser apenas para uso ou para uso e gozo. Segundo este autor, as coisas não produtivas são objeto de locação de uso:

Segundo a definição do art. 565, “na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”. A locação pode ser de coisa apenas para uso, sem direito de apropriação dos frutos, aproximando-se nesse caso do comodato, com a diferença constante da remuneração no contrato ora tratado. A locação de gozo, envolvendo também o uso, concede, além da utilização da coisa, a possibilidade de apropriação dos frutos. Podemos dizer, tendo em vista a definição legal, que as coisas não produtivas são objeto de locação de uso; as coisas frutíferas são, em princípio, objeto de locação de uso e gozo, exceto ressalva contratual.

(VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: contratos em espécie. v. 3, 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 126)

19. Vê-se, então, que, no caso em questão, **o contrato de concessão de uso de área pode ser qualificado como um contrato de locação de uso, com a consequente denominação de sua correspondente retribuição de aluguel.**

20. Persiste ainda uma questão que merece ser enfrentada. É **que o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, fazem menção a “aluguéis de prédios”.** **Qual seria a amplitude do conceito de prédio?** Recorremos ao Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva:

PRÉDIO. Do latim *praedium*, de *praeda* presa, tomadia, despojo), na linguagem jurídica, e, em sentido amplo, significa toda *porção de terra ou do solo*, constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções (edifícios).

Prédio, pois, com a mesma significação de *fundo (fundus)*, designa toda espécie de *bens de raiz* ou de *bens imobiliários*.

Primitivamente, o vocábulo designava simplesmente o solo ou o terreno, sem qualquer construção. Neste sentido, pois, *praedium* ou *fundus* é o *solum* ou o *terreno* sem qualquer edifício. (...)

Para designar o terreno com edificações, o vocábulo *fundus* era mais em voga.

Mas, na linguagem romana, *praedium*, *fundus* e *solum* tinham sentidos equivalentes.

No entanto, em verdade, possuem sentidos definidos: o *prédio* é o terreno apropriado ou a propriedade imobiliária; o *solo* é toda extensão superficial

da terra; o *fundo* é o terreno em que se acha uma edificação, compreendendo a própria edificação.

(SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro, Forense, 2004, p. 1076)

21. Como se vê, segundo De Plácido e Silva, **o conceito de prédio é amplo e vai além da mera construção. Trata-se da porção do solo, contendo ou não construções.**

22. VENOSA vai mais longe e afirma a identidade entre imóveis e prédios. Explica o autor que “**Os imóveis, edificados ou não, denominam-se prédios**” (VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. v. 1, 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 312).

23. Nesse sentido, esta Coordenação-Geral de Tributação manifestou-se na **Solução de Consulta Cosit nº 331, de 21 de junho de 2017**, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 30 de junho de 2017:

“13. Superada esta questão, é necessário definirmos o conceito de “prédios” constante nas normas em questionamento. Analisando as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, constata-se que nas duas outras situações em que o termo “prédio” é utilizado, há o complemento de significado “construção” ou “construído” (art. 13), *in verbis*:

Art. 13. A pessoa jurídica ou equiparadas, nos termos do inciso III do art. 150 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que adquirir imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado a venda, pode utilizar o crédito referente aos custos vinculados à unidade construída ou em construção, a ser descontado na forma do art. 8º, somente a partir da efetivação da venda.

(...)

II - considera-se "unidade imobiliária":

a) o terreno adquirido para venda, com ou sem construção;

b) cada lote oriundo de desmembramento de terreno;

c) cada terreno decorrente de loteamento;

d) cada unidade distinta resultante de incorporação imobiliária; e

*e) o **prédio construído** para venda como unidade isolada ou autônoma(g.n.)*

14. **A única situação em o termo “prédio” aparece sem qualquer complemento de significado nas leis acima citadas ocorre exatamente no**

inciso IV do artigo 3º, o que leva à conclusão inicial de que não se está tratando neste inciso somente de prédios construídos.

(...)

18. Também a doutrina não destoa desse entendimento. Por exemplo, Nelson Nery Junior e Rosa Maria de A. Nery (Código Civil Comentado, Revista dos Tribunais, 2014, 11ª. Edição, p. 414), ao comentar o art. 79 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro - CCB), transcrevem ensinamento de Pontes de Miranda:

“Prédio é parte da crosta terrestre, determinada ou determinável por seus limites bidimensionais (terreno)” (Pontes de Miranda, Tratado, v.II, § 123, p.33).

(...)

20. **O inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e seu correspondente da Lei nº 10.833, de 2003, ao tratarem da possibilidade de cálculo de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre aluguéis de prédios não fez qualquer restrição a que o prédio fosse construído (edificado) ou quanto à sua destinação ou utilização.** Sendo princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir, conclui-se que o conceito de prédio trazido no inciso citado engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico, isto é, aquele destinado à agricultura ou exploração agrícola de qualquer natureza.

21. Quanto à necessidade de interpretação literal das normas que concedem benefícios fiscais, resta claro que a mesma não foi violada, tendo em vista não ter havido qualquer ampliação de sentido do termo “aluguéis” e nem do termo “prédios”. Adotou-se o exato significado de ambos os termos: “aluguel” tanto significa a remuneração devida por locação quanto por arrendamento; “prédio” é a porção do solo constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções.”

24. Portanto, verifica-se que a legislação ao tratar da possibilidade de apuração de crédito das contribuições em relação aos dispêndios com aluguéis de prédios não fez qualquer restrição a que o prédio fosse edificado ou não, de modo que se pode concluir que o conceito de prédio abordado no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e Lei 10.833, de 2003, abrange tanto o prédio construído como uma área ou terreno sem quaisquer edificações.

25. Outro ponto que merece comentário é que, conforme o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o aluguel deve ser de prédios utilizados nas atividades da empresa. Como se trata de empresa de táxi aéreo, é evidente a relação do aluguel de área em aeroporto com as atividades da empresa.

26. Assim, com base nas regras do direito civil, **é possível concluir-se pela subsunção dos valores decorrentes da concessão de uso de área aeroportuária pagos a concessionária de aeroporto ao inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e ao inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.** Quer dizer, **tratam-se esses valores de aluguéis de prédio utilizados nas atividades da empresa e, como consequência, exsurge direito a crédito no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins,** desde que inaplicáveis as regras especiais de apuração de créditos das contribuições pelas concessionárias de serviço público. (destaquei)

Como se depreende, a situação fática analisada pela COSIT aborda a possibilidade de desconto de crédito, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS e da COFINS, em relação ao valor pago pelo uso de área aeroportuária, quando utilizada nas atividades da empresa, assemelhando-se, em muito, à controvérsia discutida no presente tópico, sendo certo que o posicionamento adotado na referida Solução de Consulta tem total aplicabilidade ao presente caso, de modo a garantir o direito ao crédito das referidas contribuições.

Ademais, cumpre ressaltar que o direito creditório decorrente da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS não consiste em benefício fiscal e tampouco em renúncia fiscal, ao contrário do indicado pelo acórdão recorrido. A não cumulatividade das referidas contribuições trata-se de regime de apuração e não benefício fiscal, não estando elencada nas hipóteses previstas no art. 111 do CTN, que atrai a necessidade de adoção de interpretação literal.

A legislação que trata das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativas pode e deve ser interpretada de forma mais ampla, utilizando os métodos de interpretação tradicionais, como o teleológico (finalidade da norma) e o sistêmico (sua relação com outras normas).

No conhecido julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho afastou expressamente a aplicação do artigo 111 do Código Tributário Nacional ao creditamento decorrente da não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS, conforme se depreende do trecho abaixo reproduzido:

24. As exações a que o dispositivo se refere, são o PIS e a COFINS, cuja não-cumulatividade veio a ser implementada pela Lei 10.865/2004, alteradora da Lei 10.637/2002 (PIS) e da Lei 10.833/2003 (COFINS), como todos estamos recordados.

25. Deve-se sublinhar que, autorizada por norma constitucional e prevista em lei ordinária, a não-cumulatividade, no âmbito do PIS e da COFINS, veio ao ordenamento jurídico brasileiro com o propósito de *racionalizar a tributação* – embora não a tenha reduzido, dado que as alíquotas não-cumulativas sofreram grave elevação – mas guardando peculiaridades em relação à não-cumulatividade que já tinha guarida na CF/88, na redação anterior.

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

38. Como bem apontado no parecer do eminente Professor HUGO DE BRITO MACHADO (fls. 604), **o creditamento não consiste em benefício fiscal**, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, **de modo que não há de ser interpretado necessariamente de forma literal ou restritiva**, como está naquele dispositivo do CTN; essa assertiva do mestre cearense calha como uma luva na compreensão do tema que se discute. (g.n.)

Portanto, voto pela reversão da glosa, reconhecendo o direito ao crédito da contribuição sobre as despesas com locação industrial.

Glosa sobre despesas com serviços de manutenção industrial

Assim consta do Relatório Fiscal:

Serviços para manutenção industrial

Pagamento a Aderencia Compostos

Os serviços prestados por ADERENCIA COMPOSTOS EIRELI ME, classificados pela contribuinte como serviços para manutenção industrial, foram na verdade serviços de construção civil, sobre os quais não podem ser apurados créditos de Pis/Pasep e Cofins a título de serviços utilizados como insumos. A EFD-Contribuições indica que se tratou de serviços de pintura. Além disso, a própria NF nº 069 classificou o serviço no código 01023 – Execução de obras de constr. civil, elétrica, e respec. serv. aux. ou complemet. O valor de tal dispêndio deveria ter sido agregado ao custo do imóvel sobre o qual foi realizado o serviço, não se tratando, por óbvio, de dispêndio executado no curso do processo produtivo da empresa.

 PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE SERVIÇOS - NFS-e		Número da NFS-e 0000055 Data de Emissão 09/01/2015 22:16:49 Valor do Documento R\$0,00
FRESTADOR DE SERVIÇOS CNPJ: 28.438.864/0001-44 Inscrição Estadual: ADERENCIA COMPOSTOS EIRELI ME Endereço: R. JOAQUIM NABUCO 0040, CJ 01 - BLOCO III, PAZ STA. - CEP: 04814-005 Município: São Paulo - SP		
TOMADOR DE SERVIÇOS Nome/Razão Social: BUNDO ALIMENTOS S/A CNPJ: 06.048.390/0005-99 Endereço: R. N. Maciel, 200-242, Vila São - Centro - CEP: 01060-000 Município: São Paulo - SP		
INTERMEDIÁRIO DE SERVIÇOS Nome/Razão Social:		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS Descrição do Documento: 01023 - EXECUÇÃO DE OBRAS DE CONSTR. CIVIL, ELÉTRICA, E RESPEC. SERV. AUX. OU COMPLEMET.		

VALOR TOTAL DA NOTA: R\$ 12.446,97

Pagamentos a Lac de Souza

Conforme os documentos fiscais apresentados, os serviços prestados por LAC DE SOUZA ME se referem à “escavação para colocação de dutos...”, “execução de fossa séptica e vala de infiltração”, “fornecimento de materiais”, caracterizando-se como obras de construção civil (código de serviço 7.02 – “Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil...”. Pelos motivos já expostos, não se caracterizam como insumos ao processo produtivo, devendo ser glosados os respectivos créditos.

A Recorrente defende que os gastos glosados pela Autoridade Fiscal possuem relação intrínseca com a sua atividade e *“trata-se de serviços adquiridos para manutenções elétricas, mecânicas ou hidráulicas em bombas e motores elétricos das cabines primárias, manutenções e revisões em sopradores e máquina separadora, calibrações em balanças, revisões de óleo realizadas em motores, manutenções na máquina envasadora serviços, bem como manutenção das áreas produtivas da requerente.”* Traz, em seu recurso, ilustrações de equipamentos passíveis de manutenção.

Observa-se, contudo, que a Recorrente traz alegações genéricas, sem contestar as glosas específicas indicadas no Relatório Fiscal, razão pela qual entendo, no caso concreto, correto o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido no seguinte trecho:

Segundo relatou a fiscalização, os serviços prestados por ADERENCIA COMPOSITOS EIRELI ME, classificados pela contribuinte como serviços para manutenção industrial, foram na verdade serviços de construção civil, sobre os quais não podem ser apurados créditos de Pis/Pasep e Cofins a título de serviços utilizados como insumos. A EFD-Contribuições indica que se tratou de serviços de pintura.

A requerente alega que os gastos com a manutenção de instalações industriais geram crédito na sistemática não-cumulativa da contribuição ao PIS e a COFINS, por estarem intrinsecamente relacionados à produção, conforme previsto nos itens 87 a 89 do Parecer COSIT/RFB nº 5/2018.

Aduz que os gastos em questão possuem relação intrínseca com a atividade da requerente.

Sustenta que se trata de serviços adquiridos para manutenções elétricas, mecânicas ou hidráulicas em bombas e motores elétricos das cabines primárias, manutenções e revisões em sopradores e máquina separadora, calibrações em balanças, revisões de óleo realizadas em motores, manutenções na máquina envasadora, bem como manutenção das áreas produtivas da requerente.

Apresenta fotos dos equipamentos.

Inicialmente, cabe destacar que a mera ilustração de equipamentos passíveis de manutenção, sem que se faça a necessária vinculação dos itens questionados ao procedimento de manutenção de cada máquina, não tem o condão de comprovar a utilização dos itens para esse fim.

É de se lembrar que o ônus de provar a existência do direito creditório é da requerente (CPC, art. 373, I). Portanto, cabe à requerente comprovar que tais serviços foram efetivamente utilizados na manutenção de máquinas/equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vejamos a Nota Fiscal nº 0069 (fl. 4.604), referente ao serviço prestado:

PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA		Numero da Nota 00000069																
NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE SERVIÇOS - NFS-e		Data e Hora de Emissão 09/01/2018 22:36:49																
301801702243054000144		Código de Verificação IQQL-K7HJ																
PRESTADOR DE SERVIÇOS																		
CPF/CNPJ: 23.438.454/0001-44 Inscrição Municipal: 5.353.721-1																		
Nome/Razão Social: ADERENCIA COMPOSITOS EIRELI ME																		
Endereço: R JOAQUIM NABUCO 00047, CJ 37 - BLOOKLIN PAULISTA - CEP: 04621-000																		
Município: São Paulo UF: SP																		
TOMADOR DE SERVIÇOS																		
Nome/Razão Social: BUNGE ALIMENTOS S/A - BA																		
CPF/CNPJ: 84.046.101/0229-39 Inscrição Municipal: ---																		
Endereço: RV Rod. BR 242 s/n s/n - Centro - CEP: 47850-000																		
Município: Luis Eduardo Magalhães UF: BA E-mail: ronald.freitas@bunge.com																		
INTERMEDIÁRIO DE SERVIÇOS																		
CPF/CNPJ: --- Nome/Razão Social: ---																		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS																		
SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO PEDIDO: 4101462824																		
REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO REFERENTE A MATERIAL UTILIZADO CFE IN 971/2009: R\$ 8.091,97																		
VALOR TOTAL DE MÃO DE OBRA: R\$ 4.335,00																		
RETENÇÃO DE INSS: R\$ 479,05																		
RETENÇÃO DE ISS: R\$ 536,46																		
PAGAMENTO: R\$ 11.431,46 - DIA 01-02-2018 - DEPÓSITO BANCÁRIO																		
DADOS PARA PAGAMENTO: CEF (104): AG: 0612 C/C: 2841-1																		
PERCENTUAL APROXIMADO DE TRIBUTOS: 13,45%. FONTE: REVESTIMENTO / PINTURA -> Sala Emisso																		
<table border="1"> <tr> <td>FILIAL</td> <td></td> </tr> <tr> <td>PEDIDO</td> <td>4101462824</td> </tr> <tr> <td>DATA DE VENCIMENTO</td> <td>1/1</td> </tr> <tr> <td>EXPIR</td> <td>16/08/2018</td> </tr> <tr> <td><input checked="" type="checkbox"/> CONTRATO</td> <td></td> </tr> <tr> <td>C. CUSTO</td> <td></td> </tr> <tr> <td>CONTA</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2">ASSINATURA / CARIMBO APROVADOR</td> </tr> </table>			FILIAL		PEDIDO	4101462824	DATA DE VENCIMENTO	1/1	EXPIR	16/08/2018	<input checked="" type="checkbox"/> CONTRATO		C. CUSTO		CONTA		ASSINATURA / CARIMBO APROVADOR	
FILIAL																		
PEDIDO	4101462824																	
DATA DE VENCIMENTO	1/1																	
EXPIR	16/08/2018																	
<input checked="" type="checkbox"/> CONTRATO																		
C. CUSTO																		
CONTA																		
ASSINATURA / CARIMBO APROVADOR																		
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 12.446,97																		
INSS (R\$)	IRRF (R\$)	CSLL (R\$)	COFINS (R\$)	PIS/PASEP (R\$)														
0,00	12.446,97	4,31%	536,46	0,00														
Código do Serviço 01023 - Execução de obras de constr. civil, elétrica ou semelhantes, e respec. serv. aux. ou complement.																		
Valor Total dos Tributos (R\$)	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Valor do ISS (R\$)	Credito (R\$)														
0,00	12.446,97	4,31%	536,46	0,00														
Município da Prestação do Serviço	Número Inscrição da Obra	Valor Aproximado dos Tributos / Fonte																
Luis Eduardo Magalhães - BA																		
OUTRAS INFORMAÇÕES																		
(1) Esta NFS-e foi emitida com respaldo na Lei nº 14.097/2005; (2) O ISS desta NFS-e é devido FORA do Município de São Paulo; (3) Documento emitido por ME ou EPP optante pelo Simples Nacional; (4) O ISS desta NFS-e será RETIDO pelo Tomador de Serviço;																		

Como podemos observar, o código do serviço executado é o **01023** – “Execução de obras de constr. civil, elétrica ou semelhantes, e respec. serv. aux. ou

complement.” Segundo a fiscalização, “o valor de tal dispêndio deveria ter sido agregado ao custo do imóvel sobre o qual foi realizado o serviço, não se tratando, por óbvio, de dispêndio executado no curso do processo produtivo da empresa”.

Portanto, correto o entendimento fiscal.

Entendo que o mesmo raciocínio se aplica às glosas dos gastos com os serviços prestados por LAC DE SOUZA ME, indicados no Relatório Fiscal, consoante trecho acima reproduzido.

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Glosa sobre despesas com serviços de vigilância

A fiscalização glosou os créditos apropriados pela recorrente sobre os gastos com serviços de vigilância, prestados pela GP – GUARDA PATRIMONIAL DA BAHIA LTDA., sob o fundamento de que não se trataria de aquisição de insumos, pois “*não se enquadra como insumo a mão-de-obra terceirizada contratada para atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância etc.)*”, o que foi endossado pelo v. acórdão recorrido.

A Recorrente defende que os serviços de vigilância são essenciais ao seu processo produtivo, o que justifica a apropriação de crédito das contribuições para o PIS e COFINS, posto que “*visam proteger as áreas produtivas da recorrente, para asseverar a qualidade dos alimentos produzidos e o cumprimento dos requisitos mínimos exigidos pela ANVISA para a higiene e integridade alimentícia*.”

Entendo que a decisão de piso não merece reparo nesse aspecto, uma vez que não são essenciais para o desenvolvimento de sua atividade econômica, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo.

Corroborando este entendimento, são inúmeros os precedentes do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS GERAIS E DE VIGILÂNCIA. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO COM OS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Os dispêndios com serviços gerais e de vigilância não geram créditos na não cumulatividade do PIS e Cofins porque não podem ser vinculados, direta ou indiretamente, aos bens e serviços produzidos, já que estão associados à atividade empresarial como um todo.

(Processo nº 19311.720364/2011-95; Acórdão nº 3401002.084; Sessão de 29/11/2012)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ATIVIDADES INTERMEDIÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com a contratação de serviços de limpeza, vigilância e manutenção predial e de equipamentos, bem como em relação aos materiais deles decorrentes, quando sua prestação se dá em atividades intermediárias da pessoa jurídica.”

(Processo nº 19311.720253/2017-74; Acórdão nº 3301-007.117; Sessão de 20 de novembro de 2019)

Pelo exposto, voto pela manutenção da glosa dos créditos relacionada a despesas com serviços de vigilância.

Glosa sobre despesas com serviços portuários

A Autoridade Fiscal efetuou as glosas sobre 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.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente defende que, em se tratando de serviços portuários, não há como dissociá-los, não existindo armazenagem sem pesagem, arrumação e movimentação da carga, por exemplo.

Prossegue a Recorrente defendendo que os dispêndios com os serviços portuários geram crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS, com base na teleologia do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, que abarca todas as atividades necessárias à guarda e ao acondicionamento a contento de mercadorias, bem como as atividades inerentes à sua entrega ao cliente nas condições contratadas, o que inclui seu manuseio e movimentação, além do carregamento dos navios, com o fim viabilizar a exportação dos produtos.

Caso assim não se entenda, a Recorrente requer, “*a título meramente argumentativo*”, que se reconheça que tais valores possuem a natureza de frete na operação de venda, passíveis de creditamento com base no mesmo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Pois bem.

Em relação às despesas portuárias na exportação de produtos acabados, a vedação ao creditamento já foi objeto de consolidação jurisprudencial, conforme dispõe a Súmula nº 232 e Acórdãos Precedentes:

Súmula CARF nº 232

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-015.131; 9303-015.265; 9303-015.949

Analisando os acórdãos precedentes, depreende-se que a referida Súmula se aplica ao caso concreto, como se passa a demonstrar:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. PROCEDÊNCIA. SANEAMENTO. COMPLEMENTAÇÃO DOS FUNDAMENTOS. EFEITOS INFRINGENTES. INTEGRAÇÃO.

Para saneamento dos vícios verificados no Acórdão, os embargos devem ser conhecidos e integrados à decisão embargada. Verificada a inexistência material, por lapso manifesto ao redigir o voto vencedor, acolhem-se os embargos de declaração para saneamento e complementação dos fundamentos do Acórdão embargado, objetivando suprimir a falha e alterar a parte dispositiva/conclusiva e ementa do Acórdão.

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO.

Despesas portuárias na exportação de produtos acabados não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços não guardam qualquer vínculo com o processo produtivo da empresa. (grifei)

(Processo nº 10680.731065/2018-80; Acórdão nº 9303-015.131; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 14/05/2024)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO

O Recurso Especial não deve ser conhecido, pois os paradigmas indicados não guardam relação de similitude fática com o aresto recorrido, fato que torna inviável a aferição de divergência interpretativa entre os acórdãos confrontados.

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha

em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

(Processo nº 13502.900146/2015-32; Acórdão nº 9303-015.265; Relator Conselheiro Alexandre Freitas Costa; sessão de 10/06/2024)

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, deve ser compatível com o estabelecido de forma vinculante pelo STJ no REsp no 1.221.170/PR (atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida).

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. ARQUEAÇÃO. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO.

Despesas portuárias na exportação de produtos acabados e despesas de arqueação na exportação não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços sucedem o processo produtivo da empresa, não guardando com ele qualquer vínculo de essencialidade ou relevância. (grifei)

(Processo nº 10280.903009/2013-51; Acórdão nº 9303-015.949; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 11/09/2024)

De acordo com o disposto no artigo 123, § 4º, do RICARF, as Súmula do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores.

Sendo assim, em observância à Súmula CARF nº 232, voto por manter as glosas dos créditos sobre as despesas com serviços portuários.

Glosa sobre despesas com aluguéis de vagões

A Autoridade Fiscal glosou os créditos sobre as despesas atinentes ao aluguel de vagões, sob o fundamento de que a norma relativa aos gastos com aluguéis só é aplicável para máquinas e equipamentos, sendo que os vagões para transporte de mercadorias sobre vias férreas seriam veículos, no que foi confirmada pelo acórdão recorrido.

A Recorrente argumenta 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.

Defende que *“os veículos, quando intrinsecamente relacionados à atividade produtiva da pessoa jurídica, como “in casu”, constituem máquinas e equipamentos cujo aluguel é passível de creditamento.”*

Em que pese o entendimento pessoal dessa Conselheira Relatora, o fato é que, em relação ao aluguel de veículos destinados ao transporte de carga ou de passageiros, a vedação ao creditamento já foi objeto de consolidação jurisprudencial, conforme dispõe a Súmula nº 190, de 20/06/2024 e Acórdãos Precedentes:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Acórdão nº 9303-014.415

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

ALUGUEL DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002) aquelas com aluguéis de veículos, inclusive os de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI)

De acordo com o disposto no artigo 123, § 4º, do RICARF, as Súmula do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para manter as glosas dos créditos sobre as despesas atinentes aos aluguéis de vagões.

Dos créditos apurados sobre fretes contratados

Após exame dos créditos apurados sobre os serviços de frete tomados pela Recorrente, a Autoridade Fiscal efetuou glosas relacionadas a esses serviços, sendo:

- i. Fretes não comprovados por meio de documentação hábil e idônea;

ii. Fretes amparados por CT-e's cancelados.

Em relação aos fretes amparados por CT-e's cancelados, a Recorrente informa, em seu Recurso Voluntário, que não questionará as conclusões da fiscalização, concordando com as aludidas glosas.

Passa-se, portanto, à análise das glosas relativas aos *“Fretes não comprovados por meio de documentação hábil e idônea”*.

Fretes não comprovados por documentação hábil e idônea

A Recorrente revela que 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. Cada uma dessas filiais possui inscrição estadual perante a Unidade Federada de sua localização, bem como emite os documentos fiscais próprios de estabelecimentos que prestam serviços de transportes sujeitos ao ICMS, como por exemplo, o conhecimento de transporte, porém não possuem frota própria e tampouco a estrutura necessária à realização dessa atividade.

Por esta razão, as filiais transportadoras subcontratam terceiros, os quais efetuam, utilizando veículos próprios, o deslocamento das mercadorias dos demais estabelecimentos da recorrente até o destino previsto, com respaldo, nos conhecimentos de transporte emitidos pelas próprias filiais transportadoras.

Com o objetivo de tornar o transporte das mercadorias vendidas mais eficiente, com respaldo em autorização regulatória expressa, firmou contrato com as empresas SIGA FÁCIL S.A. e outros prestadores de serviços a ela vinculados (a UNIK S.A., por exemplo) e a PAGBEM SERVIÇOS FINANCEIROS DE LOGÍSTICA LTDA., para que essas empresas especializadas operacionalizassem toda a estrutura de pagamentos aos transportadores subcontratados.

Portanto, inobstante as filiais transportadoras sejam responsáveis pela organização e administração dos fretes incorridos pela Recorrente, 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 das empresas SIGA FÁCIL S.A - e empresas vinculadas - e PAGBEM, em nome da Recorrente. Aduz a Recorrente 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.

No tocante a este tópico, por estar em conformidade com o convencimento desta Conselheira Relatora, adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho do voto proferido pelo

Conselheiro Relator Rodrigo Lorenzon Yunam Gassibe (Acórdão nº 3301-013.987), nos autos do processo nº 13971.721329/2018-18, também da Recorrente Bunge Alimentos S.A., no qual se discute a mesma temática:

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.

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 SNIEF n.6 determinou a emissão de conhecimentos de transporte tanto pelo subcontratante como pelo subcontratado”.

Nesse sentido, destaque-se a Solução de Consulta COSIT nº 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 nº 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 Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Convênio Sinief nº 6, de 1989; e Ajuste Sinief nº 9, de 2007; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 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 entendo 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 Autoridade Fiscal também argumenta que encontrou inconsistências entre os valores dos serviços prestados constante dos CT-e's emitidos frente aos valores informados, por amostragem, pelos subcontratados, colhidos em procedimento de diligência.

A Recorrente argumenta que a Autoridade Fiscal simplesmente presumiu como verdadeiras as informações prestadas pelos transportadores, sem verificar o efetivo pagamento e toda a farta documentação trazida aos autos.

Insiste a Recorrente pela impossibilidade de se 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 seus estabelecimentos que, no mínimo, comprovam a existência dos serviços de transporte contratados.

Ressalta que todos os CT-e constam na base de dados fornecida à RFB (analisados pela fiscalização) e existem comprovantes e relatórios de pagamentos gerenciados por meio de contratos específicos, sendo que todas essas informações são convergentes com a sua contabilidade, disponível ao Fisco na plataforma SPED, e que, nos termos do art. 9º, parágrafo 1º do Decreto-Lei n. 1598, de 26.12.1977, faz prova a seu favor.

Ademais, se houvesse valor a ser glosado, seria a diferença e não o valor integral.

Assiste razão à Recorrente.

Nesse ponto, entendo que apenas as meras informações prestadas pelos subcontratados, informando supostos valores a menores frente aos valores documentalmente trazidos e comprovados pela Recorrente não têm o condão de afastar ao direito ao crédito das contribuições. Ressalta-se que a Recorrente listou todas as operações contratadas junto aos transportadores diligenciados, o número da nota fiscal relativa ao produto deslocado, a respectiva chave de acesso, o valor objeto da prestação de serviços, dentre outros.

Este também foi o entendimento adotado no já mencionado Acórdão nº 3301-013.987, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunam Gassibe, nos autos do processo nº 13971.721329/2018-18, da Recorrente Bunge Alimentos S.A.:

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”.

Isso posto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reestabelecer os créditos derivados da motivação “fretes não comprovados por documentação hábil e idônea”.

Glosa dos créditos apurados sobre serviços adquiridos de pessoas físicas

Por concordar com a fundamentação do acórdão recorrido no que se refere à glosa tratada neste tópico, adoto o seguinte trecho do mesmo como minhas razões de decidir:

10.4 DOS CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS (Item 7.4 do Relatório Fiscal).

Segundo a Autoridade Fiscal, a contribuinte apurou créditos presumidos do agronegócio (CST 66) sobre aquisições de serviços de industrialização por encomenda (CFOP 1124) informadas nº bloco C de suas EFD-Contribuições. Que todas as NF-e consideradas no Anexo 5 do TIF 198 foram emitidas pelo próprio sujeito passivo. Isso decorre do fato de que todos os prestadores dos serviços são pessoas físicas, embora sejam cadastrados no CNPJ por serem produtores rurais (código da natureza jurídica 412-0).

Aduz que ainda que não se trate de serviços “de industrialização”, a descrição fornecida pelo sujeito passivo deixa claro que se trata de serviços prestados por pessoas físicas.

Relata que o sujeito passivo informou que uma de suas atividades é a produção de “atomatados”, e que para isso realiza a produção de tomates. Informou ainda que realiza a compra de insumos (mudas, adubos, corretivos, defensivos) e os envia para o produtor rural prestar o serviço de plantio e cultivo. Após o cultivo, o produtor rural enviaria o tomate para o sujeito passivo, cobrando pela prestação do serviço (CFOP X.124). O sujeito passivo afirmou ter direito à apuração dos créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/04, tendo em vista que o mesmo faz referência ao inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e

10.833/03, o qual, por sua vez, trata da apuração de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos.

A fiscalização sustenta que não é possível a apuração de créditos presumidos com base no art. 8º da Lei nº 10.925/04, pois no presente caso trata-se de aquisição de serviços e não de bens.

Em relação à Solução de Consulta nº 65 SRRF01/Disit, de 19/08/2011, citada pela contribuinte, afirma que trata de situação diversa da analisada, pois se refere a aquisição de tomate in natura de pessoas físicas, e não da aquisição de serviços.

Por sua vez, a requerente alega que adquire bens dos produtores rurais e não serviços de industrialização por encomenda.

Revela que no ano de 2018 exercia a atividade de fabricação de produtos denominados atomatados. Para tanto, adquiria os insumos para o plantio do tomate (mudas, adubos, corretivos, defensivos, dentre outros) e entregava-os aos produtores pessoas físicas, que, em suas propriedades rurais, realizavam o plantio e cultivo das mudas e, posteriormente, vendiam o produto à requerente.

Ressalta que cabe à fiscalização a investigação dos fatos para verificar a efetiva natureza da operação e se enseja, ou não, a apropriação do crédito ora em questão, sob pena de afronta ao art. 142 do CTN. Tivesse a Autoridade Fiscal analisado atentamente a operação travada entre a requerente e os produtores rurais de tomate teria percebido que se trata de efetiva compra e venda de tomate *in natura*.

Aduz que a obrigação que deve ser observada pelos produtores rurais não é a obrigação de plantar e cultivar as mudas, mas, sim a de entregar o tomate à requerente. Em outras palavras, os produtores rurais não serão remunerados pela requerente caso realizem o plantio e o cultivo das mudas e não obtenham o produto final, mas, apenas, quando da remessa do tomate à requerente.

Ampara-se na Solução de Consulta DISIT nº 65/2011.

Acerca do arguido, não assiste razão à requerente.

Vejamos, inicialmente, o que diz o caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, que prevê a apuração do crédito presumido, calculado sobre o valor dos “bens”:

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, todas 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 nºs 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 nº 11.051, de 2004)

No curso da ação fiscal, a fiscalização verificou que a contribuinte apurou créditos presumidos sobre a aquisição, de pessoas físicas, de “serviços de industrialização por encomenda”.

Intimada, a contribuinte confirmou ter pago por “serviço de industrialização”, nos seguintes termos (fls. 5.276-5.277):

Uma das diversas atividades desenvolvidas pelo grupo Bunge é a fabricação de produtos denominados ‘atomatados’. Para a industrialização dos atomatados, a Bunge realiza a produção dos tomates (principal insumo).

(...)

Em relação à produção do tomate, a Companhia realiza a compra dos insumos necessários à plantação (como exemplo: mudas, adubos, corretivos, defensivos, etc) e envia esses insumos para o produtor rural realizar parte do processo produtivo, qual seja, a plantação e cultivo.

Após o cultivo do tomate, o produtor rural, envia a remessa de tomate para a companhia e cobra o serviço de industrialização (notas com CFOP X.124), conforme fluxo demonstrado a seguir:



Deste modo, a fiscalização concluiu que, embora não se trate de “industrialização”, houve o pagamento pela prestação de serviço de plantação e cultivo, que não se beneficia do crédito presumido por não constituir aquisição de “serviços”. Portanto, o procedimento fiscal está amparado na escrituração e esclarecimentos prestados pela própria contribuinte.

Além de não ser possível a apuração de créditos presumidos sobre as aquisições ora analisadas, tampouco é possível a apuração de créditos básicos, tendo em vista a redação do inciso I do § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, in verbis:

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

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
(Destaquei)*

A requerente entende que se trata de aquisição de tomate in natura na medida em que se o produto não for entregue não há que se falar em remuneração aos produtores. Todavia, não há prova do contrato firmado com o produtor rural. Mesmo que ocorresse o não pagamento, isso por si só não tem o condão de mudar a natureza jurídica da obrigação “de fazer” do produtor rural que é o plantio e cultivo a partir dos insumos fornecidos pela requerente. Ademais, essa obrigação (prestação de serviço) foi informada pela própria requerente quando intimada pela fiscalização.

A Solução de Consulta nº 65 SRRF01/Disit, de 19/08/2011, citada pela requerente não se aplica ao caso em análise, porque não trata da qualificação de prestação de serviço.

Conclui-se, assim, que a requerente não logrou descaracterizar a prestação de serviço que ela mesma informou em sua escrituração.

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Redução de ofício dos saldos dos créditos de períodos anteriores

No Recurso Voluntário, a Recorrente assim sustenta:

5.3. A redução de ofício dos saldos dos créditos de períodos anteriores.

Após analisar o aproveitamento de créditos de períodos anteriores, a fiscalização concluiu que “em 31/12/2017 não havia saldos de créditos de Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos disponíveis para utilização posterior como desconto”, portanto, “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”.

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.

Nesse aspecto, não encontramos divergências entre a Recorrente e o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido, conforme trecho abaixo reproduzido:

O saldo credor de períodos anteriores é composto por créditos originados em diferentes períodos. Como visto, caso a fiscalização constate, em procedimento de ofício, que tais créditos não existiam, evidentemente haverá reflexos não somente no período de apuração do crédito, mas também em todos os períodos subsequentes em que foi utilizado.

E esta é exatamente a situação posta. Créditos que compunham o saldo credor de períodos anteriores foram glosados.

O fato destas glosas de créditos estarem sendo discutidas administrativamente não impede que a fiscalização as considere para fins de apuração do saldo credor de períodos anteriores.

A Fazenda Pública é uma só e deve agir de forma coesa e coerente. Desta forma, se em procedimentos anteriores créditos foram considerados inexistentes, esta conclusão deve ser adotada em todos os demais procedimentos fiscais. Caso, porventura, o posicionamento da fiscalização venha a ser alterado por decisão administrativa final, este novo entendimento deverá refletir em todos os demais casos relacionados.

Isso posto, a Unidade de origem, ao liquidar a decisão final do presente processo, deverá necessariamente observar as decisões administrativas definitivas proferidas nos demais processos administrativos que repercutem neste, refletindo no resultado da liquidação.

Improcedência do Relatório Fiscal n. 2 – do crédito presumido

a) Considerações preliminares a respeito da Portaria MF nº 348/2014

Neste subtópico, a Recorrente refuta as alegações da Autoridade Fiscal de que a RFB teria antecipado indevidamente parte dos valores pleiteados em ressarcimento e afirma que não houve glosa de créditos presumidos de que trata o art. 31 da Lei 12.865/2013 em percentual superior a 30% do valor do respectivo pedido de ressarcimento. Argumenta que a Autoridade Fiscal provavelmente, para tais efeitos, está considerando além das glosas dos créditos presumidos, as glosas de créditos não cumulativos.

Sobre esse tópico, reproduzo as corretas colocações do acórdão recorrido:

12.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES A RESPEITO DA PORTARIA MF Nº 348/2014.

A requerente rechaça a alegação do agente fiscal, consignada em Despacho Decisório, no sentido de que a RFB teria antecipado indevidamente parte dos valores pleiteados em ressarcimento, nos termos da Portaria MF nº 348, de 26.8.2014.

Em análise do arguido, constata-se que a requerente está equivocada, pois o presente processo trata do período de apuração referente ao 1º trimestre de 2018 e não houve manifestação da fiscalização, no Despacho Decisório ora contestado, sobre o mérito da antecipação do valor.

Isso posto, não conheço do Recurso Voluntário neste tópico.

b) Notas fiscais que englobaram outros produtos

A fiscalização glosou os créditos apurados com base em vendas registradas em notas fiscais que possuíam, além dos produtos sujeitos à apuração do crédito presumido, outros produtos também vendidos pela Recorrente, ou seja, não eram notas fiscais exclusivas, o que é vedado pela legislação de regência.

A Recorrente se insurge contra o entendimento da fiscalização, acatado pelo acórdão recorrido, alegando inexistir qualquer exigência relativa à emissão de documento fiscal exclusivo. Defende a Recorrente que o fato de ter emitido algumas notas fiscais com mais de uma mercadoria não impede a apropriação do crédito presumido sobre a referida venda, desde que esse valor seja segregado e componha a apuração separada.

Não assiste razão à Recorrente.

Nos termos do parágrafo único do art. 32, da Lei nº 12.865/2013, abaixo reproduzido, o procedimento de ressarcimento dos créditos relativos as operações dos produtos classificados na NCM 1517.10.00, somente será aplicável em relação a operação de comercialização acobertada por nota fiscal referente exclusivamente aos aludidos produtos:

Art. 32. Os créditos presumidos de que trata o art. 31 serão apurados e registrados em separado dos créditos previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e poderão ser ressarcidos em conformidade com procedimento específico estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O procedimento específico de ressarcimento de que trata o caput somente será aplicável aos créditos presumidos apurados pela pessoa jurídica em relação a operação de comercialização acobertada por **nota fiscal referente exclusivamente a produtos cuja venda no mercado interno ou exportação seja contemplada com o crédito presumido de que trata o art. 31.** (grifei)

Isso posto, mantém-se a glosa.

c) NFs correspondentes a períodos anteriores: aproveitamento de créditos extemporâneos

A Autoridade Fiscal alega que a Recorrente incluiu indevidamente na base de cálculo do crédito presumido de notas fiscais emitidas em períodos anteriores, portanto, não pertencentes ao trimestre ora analisado.

De acordo com o Relatório Fiscal, o aproveitamento de créditos extemporâneos deve ser realizado por meio de retificação dos pedidos referentes ao próprio trimestre de apuração, não havendo previsão legal para o aproveitamento extemporâneo.

A Recorrente defende ser totalmente descabida a glosa procedida pela fiscalização, seja porque há autorização prevista na Lei nº 12.865/2013, para aproveitamento destes créditos, seja porque a jurisprudência, em linha com a melhor interpretação da lei, reconhece a desnecessidade de retificação das declarações para aproveitamento de créditos extemporâneos.

Assevera ainda a Recorrente que *“para que não reste qualquer dúvida sobre esse tema, a recorrente acosta ao presente recurso demonstrativos de apuração referente aos trimestres em que foram emitidas as notas fiscais em questão, que confirmam que tais notas não formaram a base dos créditos daquele período (arquivo não paginável).”*

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, revela-se imprescindível apresentar o necessário *distinguishing* para afastar, no presente caso, a aplicação da Súmula CARF nº 231, abaixo reproduzida:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Como se depreende do texto acima reproduzido, a Súmula CARF nº 231 somente apresenta como condicionante absoluta para a validade do direito ao crédito extemporâneo da Contribuição para o PIS e da Cofins a retificação de declarações **à época em que as contribuições eram informadas no DACON.**

Analisando os acórdãos precedentes, cujas ementas seguem abaixo reproduzidas, confirma-se que se trata da exigência de retificação das informações em DACON (e não EFD-Contribuições):

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

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INCLUSÃO DE VALORES DE OUTRO TRIMESTRE-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário, de modo que devem ser excluídos os valores estranhos ao trimestre de que se quer o ressarcimento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

O frete na aquisição de insumos gera direito ao crédito.

(Processo nº 12965.000012/2007-08; Acórdão nº 9303-011780; sessão de 18/08/2021) (grifei)

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

(Processo nº 11080.725590/2010-31; Acórdão nº 9303-013263; sessão de 13/04/2022) (grifei)

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

CRÉDITOS. INSUMOS. NATUREZA. MATERIAIS DE LIMPEZA.

Ao materiais de limpeza aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção, onde se faz a assepsia dos caminhos que o produto percorre, guardam relação de essencialidade e relevância ao processo fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos.

(Processo nº 10410.720523/2011-69; Acórdão nº 9303-014081; sessão de 20/06/2023) (grifamos)

No presente caso e considerando o período tratado, a glosa dos créditos apropriados extemporaneamente tem como justificativa a ausência de retificação das informações na **EFD – Contribuições**, não atraindo a aplicação obrigatória da Súmula CARF nº 231.

Salienta-se a existência de julgamentos precedentes em que se discutiu a obrigatoriedade da aplicação da referida súmula quando se trata da necessidade – ou não – de retificação da EFD – Contribuições, resultando em *distinguishing* para afastar a sua aplicação. Nesse sentido, cita-se a Resolução nº 3101-000.651, cujo trecho abaixo se transcreve:

No meu convencimento, é direito da Recorrente se apropriar de seus créditos extemporaneamente, independentemente de se retificar as obrigações acessórias (EFDs Contribuições) dos períodos dos créditos, o que é expressamente permitido pelos artigos 3ºs, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Da análise do acórdão da DRJ, tal qual reclama a Recorrente, de fato, não houve a análise da documentação juntada aos autos a fim de se verificar a natureza dos créditos para fins de se verificar se seriam insumos essenciais e relevantes à sua atividade, mas tão somente a negativa ao direito ao crédito em razão da não retificação das declarações.

Não ignoro a existência da aprovação da Súmula 231, publicada em 16/09/2025, que determina que o “aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e Dacon retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes”. Todavia, a meu ver, a Súmula não se aplica ao presente caso, já que que a controvérsia envolve a “EFD-Contribuições”.

Supero, assim, a necessidade de retificação das declarações do período de apuração do crédito extemporâneo pretendido e, como consequência, entendo necessária a análise da i. Fiscalização do documento n.º 09 e documento n.º 10 da Impugnação, juntados, respectivamente, às fls. 1.804/1924 e 1927.

(Processo nº 13136.720576/2023-06; Resolução nº 3101-000.618; Conselheira Relatora Laura Baptista Borges; unanimidade; sessão de 17/09/2025) (grifamos)

Isso posto, estando suficientemente demonstrado e fundamentado o *distinguishing* à Súmula CARF nº 231 no caso em análise, entendo pela ausência de obrigatoriedade da sua aplicação para decidir a controvérsia em debate.

Pois bem.

O artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003 admite que o crédito não aproveitado em determinado mês o seja nos meses subsequentes:

Art. 3º: Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 4º - O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Portanto, em respeito ao comando legal, entendo que não se pode negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em deveres instrumentais e formais, qual seja, a retificação da EFD Contribuições.

Salienta-se que a Recorrente trouxe aos autos demonstrativos de apuração referentes aos trimestres em que foram emitidas as notas fiscais em questão, a fim de confirmar que elas não formaram a base dos créditos daquele período.

Considerando ter sido que a ausência de retificação foi a motivação da Autoridade Fiscal para efetuar a glosa, bem como do acórdão recorrido para mantê-la, entendo pela sua reversão.

Inaplicabilidade da multa e juros sobre os débitos compensados

Argumenta a Recorrente que, tendo agido em conformidade com o entendimento materializado em várias de soluções de consulta ou de divergência não lhe podem ser exigidos juros e multas incidentes sobre os débitos objeto de compensação não homologadas, nos termos do art. 100, inciso III, e parágrafo único, do Código Tributário Nacional e, ainda, o art. 76, inciso II, “a”, da Lei nº 4.502/64.

Em que pese os argumentos trazidos pela Recorrente, razão não lhe assiste.

A incidência da multa e juros sobre os eventuais débitos remanescentes encontra previsão legal na Lei nº 9430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês

subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

(...)

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Correção do valor do crédito reconhecido

Quanto à atualização monetária, pela Taxa Selic, do crédito reconhecido, tem razão a Recorrente, nos termos da tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.767.945/PR, em sede de Recurso Repetitivo, abaixo transcrita:

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).

Ademais, em 22 de setembro de 2022, foi aprovada a Portaria CARF/ME nº 8451/2022, que, considerando o julgamento do REsp nº 1.767.945/PR e a Nota Técnica SEI nº 42950/2022/ME, revogou a Súmula CARF nº 125, que estabelecia que “[n]o ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003”.

Portanto, deve ser reconhecido o direito à correção monetária do crédito reconhecido, pela Taxa Selic, a partir do primeiro dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Intimações em nome dos advogados

A Recorrente requer que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados, devidamente constituídos através de procuração anexada aos autos, no seu escritório.

O art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe que a intimação far-se-á ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, através de uma das formas ali previstas.

Não bastasse, o pedido atrai a aplicação da Súmula CARF nº 110, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 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 nº 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.

Isso posto, indefiro o pedido.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do Recurso Voluntário no tópico “5.1 Considerações preliminares a respeito da Portaria MF n.348/2014” e, na parte conhecida, rejeito as preliminares de reunião dos processos para julgamento em conjunto e nulidade da decisão recorrida e, no mérito, dou parcial provimento para:

1. Afastar a majoração da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, afastando a incidência das referidas contribuições sobre: (i) as subvenções de investimento correspondentes aos incentivos fiscais escriturados na conta nº 3229003 – INC. FISCAL SUBVENÇÕES INVEST; e (ii) em relação à conta contábil 3222003 – INCENTIVOS ICMS, exclusivamente em relação aos benefícios fiscais correspondentes a créditos presumidos de ICMS.

2. Reverter a glosa de créditos sobre despesas com a aquisição de *pallets*.

3. Reverter a glosa de créditos sobre despesas com locação industrial.

4. Reverter a glosa de créditos sobre as despesas com “frete não comprovados por documentação hábil e idônea”, item 7.3.1 do Relatório Fiscal.

5. Após devidamente realizado o necessário *distinguishing* para afastar, no presente caso, a aplicação da Súmula CARF nº 231, reverter a glosa dos créditos extemporâneos;

6. Reconhecer que a Unidade de origem, ao liquidar a decisão final do presente processo, deverá necessariamente observar as decisões administrativas definitivas proferidas nos demais processos administrativos que repercutem neste, refletindo no resultado da liquidação;

7. Em relação aos pedidos finais do Recurso Voluntário, assegurar o direito à correção monetária do crédito reconhecido, pela Taxa Selic, a partir do primeiro dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo pelo Fisco;

8. Por fim, deve-se ajustar o cálculo do rateio dos créditos pelas espécies de receitas, de acordo com o resultado deste julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luís Cabral, redator designado

Venho respeitosamente redigir voto vencedor exclusivamente sobre o aproveitamento créditos extemporâneos, tema para o qual restou vencida a Ilustre Relatora, por voto de qualidade.

A relatora reconhece que não houve qualquer esforço em se demonstrar que a utilização de créditos, no regime não cumulativo para a apuração de PIS/COFINS, referenciados por notas fiscais de períodos anteriores, não configuraria utilização destes créditos em duplicidade.

O Tema já é matéria sumulada neste CARF, nos termos da Súmula CARF nº 231.

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

A relatora faz o distinguish para afastar a aplicação da referida Súmula em razão da mesma citar expressamente a retificação de DACON e DCTF, e que o período considerado neste processo envolve obrigações acessórias operacionalizadas pela EFD-Contribuições, e não aquelas citadas na Súmula.

Ocorre que o ônus da prova em demonstrar o crédito pleiteado é da Recorrente, e ainda que as informações existam na EFD-Contribuições, ou mesmo na totalidade dos registros contábeis do contribuinte, não cabe a exigência de que a Autoridade Tributária re faça toda a apuração do contribuinte, desde o período de apuração ao qual se referem as notas fiscais, cujos créditos estão sendo considerados extemporaneamente, até o período de apuração em se pretende utilizar o referido crédito.

No mais, entendo que a Súmula cita expressamente duas obrigações acessórias, que apesar de terem sido substituídas por outras, cumprem a mesma função de suas sucessoras, e a estas deve também aplicar-se a Súmula nº 231.

Sem razão à Recorrente.

Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto ao afastamento das glosas referentes à utilização de crédito extemporâneo, e no mais sigo integralmente o Voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Conselheiro Jorge Luís Cabral