



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



**Processo nº** 13971.901457/2018-35  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-013.989 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de abril de 2024  
**Recorrente** BUNGE ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

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

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

**ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.**

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

**BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. AFASTAMENTO PARCIAL.**

As subvenções concedidas pelos Estados para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, nos termos dos art. 1º, § 3º, das Leis nºs 10.637/2002 (inciso X) e 10.833/2003 (inciso IX). E, a partir da vigência da Lei Complementar nº 160/2017, que inseriu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal “são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos”, portanto, vedada a exigência de escrituração em reserva de lucros ou reserva de capital.

**BASE DE CÁLCULO. REINTEGRA. SUBVENÇÃO DE CUSTEIO.**

Por inexistir qualquer contrapartida do que exportar bens, o REINTEGRA é uma subvenção de custeio e deve ser incluído na base de cálculo das contribuições.

**BASE DE CÁLCULO. PÃO COMUM. ALÍQUOTA ZERO.**

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

**BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. SUSPENSÃO. ART. 54 DA LEI Nº 12.350/2010.**

O artigo 54 da Lei 12.350/2010 permite a suspensão do PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da venda no atacado de farelo de soja (NCM 23.04) e farelo de algodão (NCM 23.06) a pessoa jurídica que produza carne, miudezas e comestíveis de suínos, bovinos e aves (NCM 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1) e ração (NCM 2309.90) para suínos e aves vivas (NCM 01.03 e 01.05). Não restando caracterizada a suspensão prevista no citado art. 54, correta a inclusão na base de cálculo das contribuições.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.**

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

**INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. EMPREGO NO PROCESSO PRODUTIVO. AUSÊNCIA DE PROVA.**

Não há que se falar em aproveitamento de créditos de insumos na sistemática da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e da COFINS quando ausente a demonstração da utilização dos combustíveis e lubrificantes no processo produtivo da empresa.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES.**

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

**ESTORNO DE CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS A FABRICANTES DE BIODIESEL.**

O crédito presumido, previsto no art. 47 da Lei nº 12.546/2011, será calculado sobre o valor das matérias-primas adquiridas e utilizadas como insumo na produção do biodiesel. Não há que se falar em aproveitamento de crédito presumido em relação à matéria-prima utilizada na produção de óleo degomado, semi-refinado ou refinado vendido a empresa produtora de biodiesel.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada. No mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para, (1) por maioria de votos, afastar a inclusão na base de cálculo das contribuições sobre as subvenções dos programas do Estado da Bahia, do Estado de Pernambuco, do Estado do Piauí e do Estado de Mato Grosso. Vencido o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que dava provimento integral ao recurso na matéria. (2) Por unanimidade de votos, afastar a inclusão na base de cálculo das contribuições sobre os valores da conta “3222003 – INCENTIVOS ICMS”, cuja motivação se deu pela ausência de escrituração em reserva de lucros ou reserva de capital. (3) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter a inclusão na base de cálculo das contribuições das receitas de venda de produtos classificados na posição 23.04 e 23.06 da NCM. Vencido o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que dava provimento para excluir da base de cálculo das receitas com fim específico de exportação. (4) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso, para manter as glosas dos créditos dos fretes na transferência de produtos acabados. Vencida a Conselheira Juciléia de Souza Lima, que dava provimento ao recurso na matéria. (5) Por unanimidade de votos, reverter as glosas de créditos dos fretes (a) vinculados ao CFOP “6901 Remessa para industrialização por encomenda”, e (b) vinculados a aquisições de bens produzidos por pessoas físicas. E, (6) por maioria de votos, negar provimento ao recurso, para manter as glosas dos créditos dos fretes vinculados a remessas com FEX, mas com remetente PF. Vencido o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que dava provimento ao recurso na matéria.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

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

## **Relatório**

Trata o presente de Pedido de Ressarcimento de Crédito (PER), referente a créditos na apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e da Cofins, decorrentes das operações da recorrente, mercado interno e mercado externo, auferidos no ano-calendário de 2013, sendo vinculada, a esses créditos, Declaração de Compensação.

Durante o procedimento fiscal, a autoridade tributária analisou tanto as bases de cálculo das contribuições, quanto os créditos apurados. Como resultado, a Delegacia da Receita Federal de Blumenau/SC deferiu parcialmente os PER, reconhecendo parte do direito creditório

e homologando até o limite do direito creditório reconhecido na DCOMP correspondente, detalhando as seguintes providências:

- Majoração das contribuições apuradas no período, em virtude do aumento da base de cálculo, decorrente da identificação de receitas tributáveis que não foram oferecidas à tributação (item 5 do relatório fiscal);
- Recálculo do rateio dos créditos apurados, alterando os montantes vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não-tributada no mercado interno e à receita de exportação (item 6);
- Glosas de créditos decorrentes da não-cumulatividade, previstos nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003, 10.925/2004, e outros diplomas legais (item 7);
- Redução de ofício dos saldos dos créditos das contribuições, apurados em períodos anteriores, remanescentes ao final do período de apuração 12/2012, com base nas conclusões em procedimentos fiscais anteriores (item 9).

Apurada a ocorrência de insuficiência de saldo das contribuições houve a constituição do crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração constante do Processo Administrativo Fiscal nº 13971.722179/2018-51.

Os processos relacionados encontram-se formalizados da seguinte forma:

13971.900010/2017-68 – COFINS 1º trimestre 2013 – Mercado Externo  
13971.900011/2017-11 – COFINS 2º trimestre 2013 – Mercado Externo  
13971.900012/2017-57 – COFINS 3º trimestre 2013 – Mercado Externo  
13971.900009/2017-33 – COFINS 4º trimestre 2013 – Mercado Externo

13971.900013/2017-00 – PIS 1º trimestre 2013 – Mercado Externo  
13971.900016/2017-35 – PIS 2º trimestre 2013 – Mercado Externo  
13971.900014/2017-46 – PIS 3º trimestre 2013 – Mercado Externo  
13971.900015/2017-91 – PIS 4º trimestre 2013 – Mercado Externo

13971.901455/2018-46 – COFINS 2º trimestre 2013 – Mercado Interno  
13971.901456/2018-91 – COFINS 3º trimestre 2013 – Mercado Interno  
13971.901457/2018-35 – COFINS 4º trimestre 2013 – Mercado Interno

13971.901458/2018-80 – PIS 2º trimestre 2013 – Mercado Interno  
13971.901459/2018-24 – PIS 3º trimestre 2013 – Mercado Interno  
13971.901460/2018-59 – PIS 4º trimestre 2013 – Mercado Interno

A respeito da majoração das contribuições, destaca a fiscalização que:

“Subvenções governamentais possuem natureza de receita e, a princípio, são tributadas pelas contribuições. Contudo, as subvenções para investimento são isentas de PIS/COFINS, nos termos do artigo 21 da Lei 11.941/09, desde que cumpridos os requisitos legais nele transcritos. No caso concreto, a fiscalização constatou que todas as subvenções concedidas para a recorrente são de custeio;

Não existe previsão legal para a aplicação de alíquota zero da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na receita de venda de farelo de trigo;

O pão comum, que goza de alíquota zero das contribuições, é composto apenas de farinhas de cereais, fermento e sal, caso o produto resultante da utilização da pré-mistura vendida pela recorrente não possa ser classificado como “pão comum”, a pré-mistura não poderá ser classificada no Ex 01 da posição 1901.20.00 (item 5.3), portanto, a receita com

pré-mistura para pão doce e com pré-mistura para pão de forma, pão de *hot dog* e pão de hamburger devem compor a base de cálculo das contribuições;

Parte das receitas de venda, no mercado interno, dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 (preponderantemente, farelo de soja e farelo de algodão), sob o CST 09 – Operação com Suspensão da Contribuição, se deu a pessoas jurídicas que não possuíam atividade de produção de carnes, miúdos ou rações, desse modo, não se aplica a suspensão de incidência das contribuições;

Não se aplica tratamento tributário de suspensão (CST 09 – Operação com suspensão da contribuição) ou de alíquota zero (CST 06 – Operação tributada alíquota zero) às receitas de vendas, no mercado interno, de óleo de soja degomado à COOPERBIO, tendo em vista que:

*1º - O art. 47-A da Lei nº 12.546/11 trata apenas da venda de matéria-prima in natura, que não é o caso do óleo de soja degomado, objeto das operações sob exame.*

*2º - Da mesma forma, a regulamentação feita pela IN RFB nº 1.514/14 somente convalidou a suspensão da incidência das contribuições, em relação a operações ocorridas até 09/10/2013, para as operações com soja in natura (art. 8º) e para as operações do art. 47-A da Lei nº 12.546/11 (art. 9º da IN), a qual também trata de produtos in natura. As operações com óleo de soja degomado, por óbvio, não se enquadram nessas hipóteses.*

*3º - Boa parte dos documentos fiscais objeto desta apuração foram emitidos com CFOP 5.949, como se não se referissem a efetivas operações de venda, o que se mostra inverídico, uma vez que o adquirente trata normalmente tais operações, dando entrada com o CFOP 1.101 (compras para industrialização).*

*4º - Todas as 849 notas fiscais objeto desta apuração foram contabilizadas em conta de receita de vendas (conta 3111012 - VENDA COM SUSPENSAO PIS/Cofins ou 3111011 - VENDA DE PRODUTOS - ALIQUOTA ZERO)."*

Quanto ao recálculo do rateio dos créditos comuns, faz-se observar que:

“As receitas de subvenções para custeio não devem ser consideradas para fins de rateio, já que não se enquadram no conceito de receita bruta, mas sim no de “outras receitas operacionais”, sendo que é nesta condição que integram a base de cálculo das contribuições;

O contribuinte cometeu equívoco em apresentar as receitas tributadas no mercado interno como sendo o somatório das receitas tributadas e não tributadas no mercado interno;

A fiscalização alterou de ofício os percentuais de rateio, recalculando-os em decorrência da majoração dos valores das receitas tributadas e da diminuição dos valores das receitas não tributadas.”

Em relação às glosas de créditos da não cumulatividade, a fiscalização relata que:

“Apenas os combustíveis e lubrificantes comprovadamente utilizados como insumos no processo produtivo da empresa podem gerar créditos, sendo que foram constatadas aquisições dos produtos para veículos automotores leves, em postos de combustível;

A contribuinte apurou créditos básicos (CST 56) sobre aquisições de diversos itens cuja descrição é imprecisa e, portanto, não conclusiva quanto a sua caracterização no conceito de insumo;

No que concerne os créditos sobre fretes, a fiscalização faz as seguintes ressalvas:

*(...) somente gera direito à apropriação de crédito por integrar o custo de aquisição, de modo que os créditos decorrentes desses fretes devem obrigatoriamente seguir as mesmas regras aplicáveis aos bens adquiridos. Ou seja, se o bem adquirido não gera direito a crédito, o frete correspondente também não deve gerar. Se o bem adquirido gera direito à apropriação de crédito presumido, o frete correspondente também deve gerar crédito da mesma espécie, com a mesma alíquota.*

*(...) o montante relativo a cada glosa foi apurado sobre os documentos fiscais que não incidiram em glosas anteriores. Por exemplo, as glosas relativas a fretes vinculados a CFOP de operações sem direito a crédito foram realizadas sobre um conjunto de conhecimentos de transporte que não se referiam à Finalidade de Transporte 06 e nem 04, que foram objeto de glosas anteriores.*

*Desta forma, na eventualidade de os órgãos julgadores decidirem pelo descabimento de alguma glosa, faz-se necessário examinar se o documento restabelecido não incide em alguma glosa subsequente, a fim de se evitar a apropriação de crédito indevido.*

Na sequência, conclui pela glosa dos fretes (1) vinculados às transferências de produtos acabados para outras filiais, para depósitos ou para armazéns gerais, (2) de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (FEX), (3) relacionados a operações (3.1) de devoluções de compra, (3.2) de remessa e retorno de mercadorias para/de depósitos fechados ou armazéns gerais, (3.3) de industrialização por encomenda, todos por falta de previsão legal;

Também foram glosadas as despesas de fretes supostamente incorridas junto a transportadoras subcontratadas que se encontravam, à data de emissão do conhecimento de transporte, com sua inscrição no CNPJ na situação BAIXADA ou SUSPENSA, sendo que se constatou que os conhecimentos de transporte foram emitidos pela própria BUNGE, para acobertar operações de transporte supostamente realizadas por pessoas jurídicas que estavam com suas atividades suspensas ou encerradas;

Incluíram-se, dentre as glosas, os fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas (inclusive com análise da atividade econômica secundária), como: representantes comerciais, comércio varejista (de diversos produtos), confecção, restaurantes, lanchonetes, hotéis, casas de festas, odontologia, aluguel de imóveis, salas de acesso a internet, bancos múltiplos, serviços de lavagem, de arquitetura, de manutenção e reparo;

Foram glosados os créditos sobre despesas de fretes em operações de aquisições de bens para revenda, ou utilizados como insumos agropecuários, adquiridos de pessoa física;

Houve glosa dos fretes em operações de remessas com fim específico de exportação (CFOPs 5.501 e 6.501), mas em que a informação do remetente do bem é de pessoa física;

Por fim, as vendas de óleo de soja e de óleo de algodão para pessoas jurídicas produtoras de biodiesel não geram crédito presumido, direito este reservado somente à venda de produtos agropecuários que forem utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, sendo que:

*(...) deveria a contribuinte ter estornado a parcela do crédito presumido apurado sobre a quantidade de grãos utilizada para a fabricação do óleo que teve destinação diversa da alimentação humana ou animal.*

*Deveria ter sido adotada a sistemática do estorno, uma vez que, no momento da entrada da soja em grão ou do caroço de algodão, não é possível à contribuinte, em regra, determinar a destinação que será dada ao produto decorrente de seu*

*processamento. Desta forma, apura-se o crédito presumido sobre a totalidade das entradas de grãos adquiridos de pessoas físicas, recebidos de cooperados pessoas físicas, ou adquiridos de cerealistas ou pessoas jurídicas que exerçam a atividade agropecuária ou cooperativas de produção agropecuária, sendo que a mensuração do volume de grãos utilizados na fabricação de produtos aos quais foi dada destinação diversa seria feita a posteriori, após o encerramento do período de apuração, a partir das vendas realizadas no mês, momento em que se faria o estorno do crédito apurado a maior por ocasião da entrada dos grãos.*

E observa que:

*Por oportuno, registre-se que, no que se refere à soja em grão, (...), os volumes de soja adquiridos com tributação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins já foram considerados no cálculo dos estornos vinculados à revenda, realizados pela contribuinte. Desse modo, fica caracterizado que a totalidade dos grãos utilizados na fabricação do óleo de soja vendido para produtores de biodiesel foi adquirida com apuração do crédito presumido (...), devendo este crédito ser estornado proporcionalmente à quantidade de óleo de soja obtido no processamento do grão.*

*Com relação ao caroço de algodão, não houve estornos de créditos presumidos apurados com base no art. 8º da Lei nº 10.925/04. De acordo com as informações (...), o estoque de caroço de algodão adquirido sem crédito permaneceu constante ao longo do período (411.142,8 toneladas), indicando que todo o caroço de algodão utilizado pela contribuinte na fabricação de óleo de algodão vendido para produtores de biodiesel foi adquirido com apuração do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/04, devendo este crédito ser estornado proporcionalmente à quantidade de óleo de algodão obtido no processamento do grão.”*

E encerra o procedimento assegurando a inexistência de decadência do direito do Erário, vez que, nos períodos fiscalizados, não houve recolhimento das contribuições, atraindo, conseqüentemente, a aplicação do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Em manifestação de inconformidade, a recorrente alega, fundamentalmente, o que se segue:

“A composição do crédito está atrelada a pagamentos/compensações efetuadas em créditos pendentes de decisões administrativas, o que suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Aponta os demais processos relativos a períodos de apuração de 2013 e 2012, e requer a reunião/apensação do presente processo aos demais, para que sejam julgados em conjunto.

**Subvenção para Investimento – consideradas como Custeio pelo Relatório Fiscal (item 5.1.1 do Relatório Fiscal)**

Os valores lançados na conta Reserva de Capital - Reserva de Subvenção para Investimento da Bunge Alimentos S.A. transitaram na conta de Receita de Vendas (faturamento) e compuseram a Base de Cálculo do PIS e Cofins.

*O incentivo, que consiste em reduzir o ICMS a Pagar, cujo valor é registrado na Conta de Reserva de Capital, não representa faturamento, mas uma renúncia fiscal por parte do Estado. Se a empresa adotasse outro procedimento contábil, os valores lançados em Reserva de Capital seriam lançados como redutores da Conta de despesa de ICMS e não na conta de Vendas (faturamento).*

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

As subvenções de ICMS não devem ser consideradas faturamento da empresa, por falta de previsão legal.

As contribuições ao PIS e à COFINS somente podem incidir sobre o faturamento, jamais sobre o valor referente ao ICMS e decorrentes de reserva para subvenções para investimento. Cita legislação.

A própria fiscalização reconhece que o art. 21 da Lei nº 11.941/09 estabelece a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo do PI/COFINS e, então, foca basicamente em caracterizar as subvenções de investimento da contribuinte em subvenções de custeio.

Estas subvenções não geram “entrada de dinheiro no caixa da empresa”. O que ocorre é um benefício financeiro na forma de redução da carga tributária.

*A lei diz que não são tributáveis as subvenções que forem recebidas sob a forma de isenções e reduções de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*

*Na ordem jurídica brasileira, por força do inciso I do art. 175 do CTN, a isenção é forma de exclusão do crédito tributário, o que permite inferir que para que ela opere é necessária a existência desse crédito tributário. Assim sendo, a contribuinte deveria, em primeiro lugar, reconhecer contabilmente o valor da despesa tributária e, posteriormente, efetuar a baixa do valor contabilizado como obrigação, que desaparece por obra da regra da isenção, e que tem como contrapartida uma conta de reserva.*

#### **Demais Subvenções para custeio (item 5.1.2 do Relatório Fiscal)**

Em que pese subvenções terem sido escrituradas na conta 3222003, o fato é que *tais valores são representativos das subvenções de investimento exaustivamente esposado no item anterior para implantação, ampliação, manutenção do poder competitivo dos Estados concedentes, como a industrialização de novas mercadorias ou aumento da produção das já produzidas, sendo uma não despesa na medida que o Estado concedente renunciou a parcialmente a carga tributária a que tinha direito nas operações realizadas.*

A documentação acostada nas respostas à intimação fiscal referente a este item demonstra tal fato e, com a edição da Lei Complementar nº 160/2017, art. 9º e 10º, que alterou a Lei 12.973/2014, o entendimento já reiteradamente manifestado pelo Judiciário ficou consolidado e a salvo de questionamentos.

Quanto ao REINTEGRA, ainda que tivesse havido equívoco da impugnante no lançamento do registro contábil dos valores correspondentes, na conta 3222003, ao contrário do que restou concluído pelo Sr. AFRFB, não se trata de receita, mas de uma não despesa por se tratar de devolução tributária como estímulo a produção nacional e exportação de produtos manufaturados, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei 12.546/2011.

Parte-se do pressuposto que estes valores referentes aos tributos não precisariam ter saído do caixa da empresa contribuinte, caracterizando sua devolução uma não despesa, além de ser um contrassenso o Governo Federal dar com uma mão e retirar com a outra;

Com o acréscimo do §12 no art. 2º da Lei 12.546/2011, o entendimento já reiteradamente manifestado pelo Judiciário ficou consolidado e a salvo de questionamentos.

#### **Receitas de venda de farelo de trigo (item 5.2 do Relatório Fiscal)**

Quanto a este item, a reconhece que houve falha sistêmica nos registros realizados.

#### **Receitas de venda de pré-misturas para pães (item 5.3 do Relatório Fiscal)**

Reconhece a correta da glosa da venda de farelo de trigo e da mistura para bolo de chocolate.

Sugestões ao consumidor e modos de preparo não alteram a classificação fiscal das misturas para pães doces, de hot dog e de hambúrguer.

#### **Receitas de venda de produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM – Vendas com Suspensão (item 5.4 do Relatório Fiscal)**

Sempre manifestou que as vendas foram efetivamente para destinatários que enquadravam-se nas alíneas “a” e “b” do inciso I, do art. 54 da Lei nº 12.350/10, o que não foi levado em conta pela fiscalização.

#### **Receitas de venda de óleo de soja degomado para a COOPERBIO (item 5.5 do Relatório Fiscal)**

As saídas de óleo de soja degomado para COOPERBIO COOPERATIVA DE BIOCOMBUSTIVEL, não consistiram em efetivas operações de venda, tanto que as notas fiscais eletrônicas foram emitidas com o CFOP residual "5.949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado". As operações não podem ser reenquadradas em decorrência de a Cooperbio tê-las escriturado como compras para industrialização.

Analisa o art. 47-A da Lei nº 12.546/2011. Quanto às demais vendas realizadas indicadas no Anexo 8, cabe aplicar a suspensão pelos motivos já aduzidos durante a fiscalização, que ora reitera, inclusive quanto aos argumentos relativos ao Item 7.4 adiante esposados.

A fiscalização deixou de observar que, com a edição da Lei nº 12.839/2013, que introduziu alterações na Lei nº 10.925/2004, especialmente o inciso XXIII do art. 1º, foram reduzidas a zero as alíquotas das contribuições sobre o óleo de soja degomado.

#### **Glosa de créditos apurados sobre aquisições de combustíveis e lubrificantes (item 7.1)**

O direito ao crédito pleiteado consta do inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e a interpretação restritiva aplicada é resultante do desconhecimento natural do processo de produção da recorrente.

Os combustíveis são utilizados em máquinas, equipamentos e caminhões de transporte interno nos estabelecimento da recorrente.

#### **Glosa de créditos apurados sobre aquisições cuja condição de Insumo não foi comprovada (item 7.2)**

Analisando o EFD-Contribuições identificou-se que de fato um total de 18 itens subiram com a descrição "Bloqueado" impossibilitando a devida análise pelo Fisco. Entretanto, os créditos efetuados referem-se a compras de materiais e combustíveis que a contribuinte utiliza como insumo em sua produção.

### **Glosa de créditos apurados sobre fretes (item 7.3)**

#### **Fretes na transferência de produtos acabados (item 7.3.1)**

O frete da transferência do produto acabado já faz parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora, e de produção, por óbvio. Tal situação não descaracteriza o processo de venda nem de produção como um todo, posto que no primeiro caso equivale ao custo de transporte a venda direta. Cita jurisprudência. Afirma que a transferência destes produtos é tributada pelo PIS/COFINS, assim como o faturamento dos fretes que acompanham tais mercadorias, ou seja, há a tributação na cadeia anterior.

#### **Fretes na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação (item 7.3.2.)**

A fiscalização glosou créditos relacionados a fretes por entender estar diante de remessa com fim específico de exportação de remetente diverso, do qual a Recorrente adquiriu mercadoria na condição FOB e pagou pelo frete, para entrega em seus armazéns/silos, e posteriormente remetidos ao estabelecimento portuário, posto que a formação de lote já a própria operacionalização da exportação.

São operações entre estabelecimentos da mesma empresa, na medida que a ora Recorrente não tem condições de enviar todo um lote de soja para exportação num único momento. A uma porque não há como viabilizar este transporte desta forma; a duas porque não há como fazer coincidir o navio com a chegada da soja, lembrando que o mesmo não pode ficar aguardando a chegada de cada caminhão, um a um, para carregamento; a três porque não há a mínima condição portuária para movimentação desta soja de uma única vez, quer seja a movimentação da mercadoria como o estacionamento dos caminhões, etc.

A IN nº 379/2003, em seu art 1º, § 2º não poderia extrapolar as disposições legais correspondentes, ao dispor que é vedado apurar crédito a empresa comercial exportadora nas mercadorias adquiridas com fim específico de exportação.

#### **Fretes em operações sem direito a crédito, identificadas pelo respectivo CFOP (item 7.3.3.)**

A Recorrente possui diversos tipos de atuação no mercado e cada filial possui uma atividade específica, umas de produção, outras de venda, outras de transportes, razão pela qual é indiscutível o direito ao crédito do serviço de fretes para remessa de suas mercadorias e insumos a depósito fechado ou armazém geral, devolução de compra, operações de industrialização por encomenda, que passa a ser o insumo para prestação de seu serviço.

#### **Fretes relacionados a transportadoras com isenção no CNPJ baixada ou suspensa (item 7.3.4)**

Não houve intimação da contribuinte para prestar informações, cerceando-lhe o direito de ampla defesa.

Muitos dos transportadores tiveram baixa no Sintegra muito depois das operações realizadas/contratadas. Esta situação, regular ou não, denota claramente que os mesmos estavam ativos perante os Fiscos estaduais, possibilitando a emissão de documentos fiscais e validando as operações realizadas. Anexa cartões de CNPJ e extratos do Sintegra.

Apresentará em 30 dias os documentos comprovadores as operações, quais sejam: (i) os serviços foram efetivamente prestados pelas pessoas jurídicas cuja inscrição no CNPJ denota suspensão ou encerramento de atividades; e (ii) foram efetivamente realizados os pagamentos correspondentes aos serviços de frete supostamente contratados.

**Fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas (item 7.3.5)**

Não houve intimação da contribuinte para prestar informações, cerceando-lhe o direito de ampla defesa.

Vários transportadores tem esta atividade como secundária, validando, assim, as despesas e os créditos de PIS e COFINS. Indica e anexa cartões CNPJ.

**Fretes vinculados a aquisições de pessoa física (item 7.3.6)**

O entendimento do Relatório Fiscal baseia-se na necessária vinculação do direito de crédito nas operações de tomada de frete com as relativas as aquisições de bens. Porém, não há que se confundir ou vincular o crédito do serviço de frete com as aquisições de pessoas físicas. São situações autônomas como geradoras do direito de crédito, cada qual obedecendo o regramento estabelecido no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

**Fretes vinculados a remessas com FEX, mas com remetente PF (item 7.3.7)**

O entendimento do Relatório Fiscal baseia-se na necessária vinculação do direito de crédito nas operações de tomada de frete com as relativas as aquisições de bens. Porém, trata-se de venda de mercadoria própria com o fim específico de exportação, não havendo razão para que os registros realizados no SVFr indiquem remetente pessoa física. Reporta-se aos argumentos por ela apresentados no item anterior.

**Glosa de crédito presumido (item 7.5 do Relatório Fiscal)**

O crédito presumido do PIS/PASEP e da COFINS na cadeia produtiva do biodiesel foi previsto no art. 47 da Lei nº 12.546/2011 e não contém a restrição defendida pelos Srs. AFRFB, ou seja, beneficiando exclusivamente os produtores de biodiesel.

A fiscalização deixou de observar as alterações introduzidas pelos art. 29 e 31 da Lei nº 12.865/2013, em razão das quais todas as operações de compra de soja realizadas a partir de então ocorreram com o benefício da suspensão, não havendo a necessidade do estorno do crédito presumido para este período conforme exige o Fisco. As alterações passaram a vigorar a partir de sua publicação, ocorrida no dia 10/10/2013, conforme previsto no art. 43, II.

**Redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores (item 9 do Relatório Fiscal)**

A fiscalização desconsiderou saldo credor de períodos anteriores, objeto de outros procedimentos fiscais, que cita. Ocorre que estes procedimentos foram contestados pela contribuinte e as respectivas exigências estão com a exigibilidade suspensa. Evidencia-se que os processos anteriores são reflexos uns dos outros e repercutem igualmente no presente auto, devendo, portanto, ser anulada a cobrança exarada. Foi retirada da contribuinte a possibilidade de questionar nestes autos as glosas decorrentes de outros processos e caberia a suspensão do presente feito, nos termos do art. 151 do CTN.”

Após a juntada da manifestação de inconformidade, o julgador de piso baixou os processos em diligência para que a autoridade fiscal:

*“6.1. subtraia da base de cálculo apurada as receitas das vendas da pré-mistura “PM PAO CONGELADO 25KG PRE MESCLA”.*

*6.2. considerando os documentos trazidos pela defesa no sentido de que diversas empresas seriam produtoras de ração para suínos/aves e tendo em vista que na hipótese de insumos vendidos para produtores de ração para suínos/aves há suspensão da incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, retifique*

*ou ratifique os valores devidos em relação às receitas de venda de produtos das posições 23.04 e 23.06 da NCM.*

*6.3. considerando que a partir de 08/03/2013 foram reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de óleo de soja classificado na posição 15.07 da Tipi e outros óleos vegetais classificados nas posições 15.08 a 15.14 da Tipi (Medida Provisória nº 609, de 8 de março de 2013, convertida na Lei nº 12.839/2013; por meio de seu art. 1º introduziu alterações no art. 1º, inciso XXIII, da Lei nº 10.925/2004), retifique ou ratifique os valores devidos em relação às receitas de venda de óleo de soja degomado para a Cooperbio.*

*6.4. considerando os documentos trazidos pela defesa, no sentido de que diversas empresas teriam como atividade secundária (CNAE) o transporte de cargas, retifique ou ratifique as glosas de fretes referentes ao item 7.3.5. do Relatório Fiscal, justificando eventual ratificação.*

*6.5. tendo em vista as alterações introduzidas pelos art. 29 e 31 da Lei nº 12.865/2013, retifique ou ratifique as glosas referentes a crédito presumido apuradas, justificando eventual ratificação.*

*7. Ao final dos trabalhos, elaborar Relatório Fiscal conclusivo, inclusive, se for o caso, recalculando o valor do tributo devido e o valor do crédito a que possa ter direito a contribuinte em cada um dos períodos, dando-lhe ciência do resultado desta diligência, sendo facultada ao sujeito passivo a apresentação de manifestação no prazo de trinta dias, a teor do parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.”*

O resultado da diligência pode ser assim resumido:

“Subtraiu-se da base de cálculo das contribuições os valores das vendas de mistura para pão francês;

Manteve-se na base de cálculo das contribuições os valores das vendas para pessoas jurídicas que:

Tem como atividade a criação de animais que não se confunde com a atividade de produção de carnes e miudezas;

Incluiu-se a atividade de fabricação de alimentos para animais após o período de análise;

Incluiu-se a atividade de fabricação de alimentos para animais em setembro de 2013 (exclusão apenas de dezembro de 2013);

Consequentemente, subtraiu-se da base cálculo das contribuições, as pessoas jurídicas que na data da venda apresentavam como atividade a fabricação de alimentos para animais;

Subtraiu-se da base de cálculo das contribuições as vendas de óleo de soja degomado a COOPERBIO a partir de 8 de março de 2013;

Manteve-se a glosa sobre fretes adquiridos de pessoas jurídicas com situação irregular no CNPJ;

Reverteu-se apenas a glosa das pessoas jurídicas com CNAE de transportador até 1º de janeiro de 2013;

Reverteu-se a glosa de crédito presumido para a venda de óleo de soja e óleo de algodão para produtores de biodiesel a partir de 1º de outubro de 2013;11.”

Intimada a se manifestar sobre o relatório de diligência, a recorrente reitera o quanto descrito em Impugnação e então acrescenta:

“Subitem 6.2 do Despacho de Diligência: a atividade de criação se amplia à produção de carnes e miudezas. Apresenta novos documentos (docs 1 a 4).

Subitem 6.4 do Despacho de Diligência: deu prosseguimento na busca de documentos que dão sustentação ao seu crédito e apresenta novas consulta de registros na ANTT (doc 5 e 6) relativamente aos transportadores envolvidos.

Quanto ao item “Dos Créditos Apurados sobre Aquisições de cuja Condição de Insumo não foi Comprovada (item 7.2 do Relatório Fiscal)” apresenta Declarações dos destinatários da destinação e utilização dos insumos adquiridos (doc 7), bem como planilha (doc 8) na qual se esclarece a descrição complementar do item em que consta como “Terra Branqueador”, descrição esta que não correspondia com o produto, identificando-se a descrição correta do insumo, bem como a unidade que adquiriu e chave de acesso das notas para consulta da descrição informada à Sefaz.”

A recorrente apresentou petição, seguida de novos documentos, na qual alega:

“No tocante à Subvenção para Investimento, considerada como Custeio conforme item 5.1.1 do Relatório Fiscal, destaca a edição da Lei Complementar nº 160/2017, art. 1º a 3º, art. 9º e 10, bem como do Convênio nº 190/2017, editado pelo Confaz e que prevê as regras para atendimento da referida lei complementar.

Junta aos autos documentos a fim de demonstrar a comprovação do cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio nº 190/2017, por parte dos Estados concedentes. Elabora quadro com resumo das subvenções e Estados envolvidos no Relatório Fiscal. Aponta que em outro processo administrativo no qual é parte, o Carf determinou a conversão do julgamento em diligência, a qual teve como conclusão que “os requisitos previstos nas cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS nº 190/17 foram comprovados”.

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo julgou procedente, em parte, a manifestação de inconformidade, não havendo crédito a ressarcir na apuração não cumulativa das contribuições, em decisão unânime, nos termos que passo a sintetizar:

“Quanto ao pleito de sobrestamento em virtude da glosa de saldos de créditos de períodos anteriores, que estão em discussão em outros processos administrativos, em obediência aos princípios da oficialidade e da eficiência, e por ausência de previsão na legislação, indeferiu-se o pedido.

Após longa e embasada exposição, quanto ao tratamento dado às subvenções, entendeu o julgado de piso por bem ratificar o procedimento adotado pela fiscalização, ao caracterizá-las como subvenções para custeio, e não para investimento.

Em relação à receitas de venda de pré-mistura para pães, a DRJ manteve a tributação sobre as pré-misturas de pão doce e de pão de forma, de hambúrguer e de *hot dog*, afastando da base de cálculo as pré-misturas de pão congelado 25k para pão francês.

Sobre a receita de vendas de produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM, foram excluídas da incidência, após vigência da Lei nº 12.865/13, a partir de 10 de outubro de 2013, os produtos da subposição 2304.00 e as receitas auferidas em decorrência da venda às produtoras de aves e suínos, nos termos do art. 54, I, “c”, da Lei nº 12.350/10.

No que diz respeito à receitas de venda de óleo de soja degomado para a COOPERBIO, foram excluídas os montantes entre abril e dezembro de 2013, tendo em vista a entrada

em vigor da Medida Provisória nº609/13, pela qual as alíquotas das contribuições, relativamente às saídas do óleo degomado foram reduzidas a zero, incondicionalmente.

No tópico glosa de créditos apurados sobre aquisições de combustíveis e lubrificantes, a DRJ manteve a glosa por falta de comprovação da efetiva destinação dada aos combustíveis/lubrificantes adquiridos, assim, não é possível conceitua-los como insumo, ainda que se considere a nova conceituação de insumo trazida pelo STJ.

Foi mantida, também, a glosa de créditos apurados sobre aquisições de bens cuja condição de insumo não foi comprovada.

No tocante aos créditos sobre fretes, o julgador *a quo* manteve as glosas sobre fretes em operações de transferência de produtos acabados para outra filial, para depósito ou armazém geral (item 7.3.1); fretes na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação (item 7.3.2); fretes em operações sem direito a crédito, identificadas pelo respectivo CFOP (item 7.3.3); fretes vinculados a aquisições de pessoa física (item 7.3.6) e fretes vinculados a remessas com FEX, mas com remetente PF (item 7.3.7), decidindo pela reversão parcial das glosas em relação aos fretes relacionados a transportadoras com inscrição no CNPJ baixada ou suspensa (item 7.3.4) e aos fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas (item 7.3.5).

A respeito do crédito presumido na aquisição de grãos correspondentes a vendas de óleos a fabricantes de biodiesel, a Lei nº 12.865/2013 concedeu indistintamente crédito presumido para a venda de óleo de soja a partir de 10 de outubro de 2013, portanto, foram revertidas as glosas a partir da vigência da lei. Para as operações anteriores à referida norma, tem-se que a pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial somente pode apurar créditos presumidos sobre os produtos agropecuários que forem utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

Por fim, em relação à redução dos saldos de créditos de períodos anteriores, a decisão recorrida entende que a discussão administrativa desses créditos não impede que a fiscalização as considere para fins de apuração do saldo credor. Assim, caso o posicionamento da fiscalização venha a ser alterado por decisão administrativa, o entendimento final far-se-á refletir em todos os casos relacionados.”

O acórdão recorrido foi assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

A subvenção para custeio integra a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, pois compõe a receita bruta da pessoa jurídica.

ALÍQUOTA ZERO. MISTURA PARA PÃES.

Somente a pré-mistura destinada à fabricação de pão comum goza da redução a 0 (zero) das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS.

ALIMENTAÇÃO DE AVES E SUÍNOS. INSUMOS VEGETAIS. SUSPENSÃO.

A Lei nº 12.865, de 2013, art. 29, determinou a suspensão da incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas decorrentes dos produtos classificados no código 2304.00 da NCM.

**ALIMENTAÇÃO DE AVES E SUÍNOS. INSUMOS VEGETAIS. ADQUIRENTE PESSOA FÍSICA.**

A venda com a suspensão do PIS/PASEP e da COFINS a que se refere o art. 54, I, da Lei nº 12.350, de 2010, só será possível, atendidas as demais condições expressas na legislação, quando destinada a uso do próprio adquirente e este for pessoa física produtora dos produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM; pessoa jurídica produtora de carne ou miudeza de suínos ou aves ou pessoa jurídica produtora de rações para suínos ou aves.

**NÃO INCIDÊNCIA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO.**

Para fins da não incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, a pessoa jurídica que vende mercadorias a empresa comercial exportadora deverá comprovar a venda com o fim específico de exportação, o que é feito mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda, na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias o embarque de exportação ou recintos alfandegados.

**ÓLEO DEGOMADO. MP 609/2013. ALÍQUOTA ZERO.**

A partir da entrada em vigor da MP nº 609/2013, as alíquotas das contribuições relativamente às saídas do óleo degomado foram reduzidas a zero.

**FRETE. AQUISIÇÃO. CRÉDITO.**

A natureza do crédito com despesas de frete na aquisição de bens segue a natureza do crédito do bem transportado.

**FRETE. TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITO.**

Despesas com fretes relacionados ao transporte entre estabelecimentos da empresa não dão direito a crédito na apuração sob a modalidade não cumulativa.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CRÉDITO. EMPREGO NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA.**

As despesas com combustíveis e lubrificantes pagas a pessoa jurídica domiciliada no País somente geram direito a crédito para desconto na apuração da contribuição não cumulativa se comprovado o emprego na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

**Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte****Direito Creditório Não Reconhecido”**

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme da decisão da Delegacia de Julgamento na parte que manteve a glosa dos créditos, e expõe, em breve relato, o seguinte:

“O artigo 9º da Lei Complementar nº 160/17 incluiu os §§ 4º e 5º no artigo 30 da Lei nº 12.973/14. Os anteditos parágrafos conceituaram todas as subvenções de ICMS como de investimento e determinaram a aplicação retroativa da nova disciplina aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Ademais, o artigo 10º da matrícula citada estendeu a retroatividade do § 4º “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". Os Estados concedentes dos benefícios fiscais usufruídos pela Recorrente cumpriram a exigência de depósito e registro destes (benefícios) nos termos do artigo 3º da Lei Complementar.

Para o gozo da suspensão das contribuições na venda de farelo de soja e farelo de algodão não é necessário que a pessoa jurídica adquirente comercialize rações.

Conforme descrito nas notas fiscais as vendas com fim específico de exportação tinham como destino Terminais Portuários (terminal marítimo do Guarujá) desta feita foram cumpridos todos os requisitos exigidos em uma venda com fim específico de exportação.

Não faz qualquer sentido supor que os combustíveis são utilizados no transporte de funcionários.

As pessoas jurídicas com inscrição no CNPJ baixada ou suspensa estavam devidamente habilitados a fazer transporte pela ANTT conforme Comprovantes de Consulta do Transportador.

As pessoas jurídicas que não possuem como atividade principal ou secundária o transporte de carga estão habilitadas na ANTT como transportadores.

"Os fretes relacionados neste item [fretes de produtos adquiridos de pessoa física] tratam de fretes contratados de pessoa jurídica referente a aquisições de mercadorias para revenda".

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

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

### **Preliminar – reunião dos processos**

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

Para o caso sob cuidado, constatou-se a multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, em relação ao ano calendário de 2013, sendo, portanto, formado lote de recursos repetitivos e definido este como paradigma por se tratar de recurso mais representativo da controvérsia, consoante art. 87, §§ 1º a 3º, do Anexo II da Portaria MF nº 1.364, de 2023, que aprova o Regimento Interno do CARF.

No que diz respeito ao Auto de Infração nº 13971.722179/2018-51, verifica-se que teve seu julgamento realizado em 25.04.2021, formalizado através do Acórdão nº 3401-

009.071. A decisão aguarda julgamento, pela CSRF, dos Recursos Especiais da Fazenda e do Contribuinte, ambos admitidos. O art. 47, § 5º, do Livro II do RICARF, de 2023, dispõe:

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Primeiro, não há determinação, no Regimento Interno, do que deve ser considerado processo principal no caso de coexistirem lançamento e direito creditório. Entendo que só há auto de infração derivado das infrações ou ilegalidades constantes no processo que trata de direito creditório.

Quanto aos processos relativos ao 4º trimestre de 2011 e ao ano calendário de 2012, os processos encontram-se efetivamente distribuídos e julgados pela 1º Turma de Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho.

Por conseguinte, considerando que não há decisão pendente de mesma instância (art. 47, § 5º, Livro II, RICARF, de 2023), coisa julgada administrativa, decisão judicial determinando o sobrestamento (art. 3º, VI, Livro I, e art. 100, Livro II, do RICARF, de 2023) e considerando que as informações constantes dos autos são suficientes para o deslinde da controvérsia, entendo não haver necessidade de apreciação conjunta com outros processos da mesma recorrente, bem como não vislumbro espaço para suspensão ou sobrestamento do julgamento.

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

Deste modo, rejeito a preliminar.

### **Mérito**

Em procedimento de auditoria na apuração das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS não-cumulativas, em relação ao ano-calendário de 2013, a fiscalização identificou as infrações que resultaram na majoração da base de cálculo das contribuições e na redução dos créditos disponíveis para utilização em PER.

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

1. majoração das contribuições apuradas no período, em função do aumento de base de cálculo pela identificação de receitas tributáveis que não foram oferecidas à tributação (item 5 do relatório fiscal);
2. recálculo do rateio dos créditos apurados, alterando os montantes vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não-tributada no mercado interno e à receita de exportação (item 6 do relatório fiscal);

3. glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade, previstos nas Leis nº 10.637, de 2002, 10.833, de 2003, e 10.925, de 2004, bem como em outros diplomas legais (item 7 do relatório fiscal); e
4. redução de ofício dos saldos dos créditos das contribuições, apurados em períodos anteriores, remanescentes ao final do período de apuração 12.2012, com base nas conclusões em procedimentos fiscais anteriores (item 9 do relatório fiscal).

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

## **I. Das inclusões à base de cálculo**

### **1. Subvenção para investimento – consideradas como custeio pela fiscalização**

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

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

A recorrente sustenta que os valores lançados na conta de reserva de investimento “*transitaram em contas de receitas (faturamento) e compuseram a base de cálculo do PIS e da COFINS*” e que o valor total constante das notas fiscais, que inclui os valores ICMS, PIS e COFINS, está lançado na receita e compõe o faturamento da empresa.

O valor registrado na conta “reserva de capital” trata-se de uma renúncia fiscal do ICMS por parte do Estado. Aduz que na coletânea das leis de regência das contribuições não há indicação de que as “reservas para subvenção” são consideradas como faturamento ou receita bruta, ou que servem ainda de base de cálculo para a apuração, citando o art. 1º, § 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e o art. 195, I, “b” da CF/1988, com redação dada pela EC nº 20/1998.

Segue no argumento defendendo que as contribuições podem incidir somente sobre o “faturamento”, entendido como a soma dos valores nas operações de venda ou de prestação de serviços, e não sobre o valor referente ao ICMS e decorrentes de reserva para subvenções para investimentos.

Nesse sentido, argumenta que não deve prevalecer o entendimento da fiscalização de transformar subvenção para investimento em subvenção para custeio, não podendo confundir a diferença entre os dois tipos de subvenções; e que a fiscalização reconhece que o art. 21 da Lei nº 11.941, de 2009, excluiu as subvenções para investimento da base de cálculo do PIS/COFINS, contudo, tal dispositivo fora revogado pela Lei nº 12.973, de 2014.

Ressalta que a fiscalização, ao entender que as subvenções não estão previstas como exclusão no art. 1º, § 3º, das leis de regência das contribuições, estaria afrontando o princípio da estrita legalidade tributária, olvidando-se de que sua atividade é plenamente vinculada, nos termos do art. 142 do CTN. Sustenta seu entendimento através de posicionamentos doutrinários sobre o princípio da legalidade, do que concluiu que a fiscalização inovou ao considerar como fato gerador algo que não se submete à norma legal.

Oferece razões quanto ao seu entendimento de que receita é gênero e faturamento é uma espécie de receita, e cita a decisão do STF no RE nº 390.840/MG, que determinou a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998, e consagrou a diferenciação entre receita e faturamento.

Traz o julgamento do RE nº 240.785/MG, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições e definiu que a tributação não pode incidir sobre o valor do imposto pois este não se integra ao patrimônio do vendedor, portanto, os valores da reserva de subvenção para investimento não podem ser considerados como faturamento bruto, o que fere o princípio da segurança jurídica, pela alteração de definição do conteúdo, conceitos e formas de direito privado, nos termos do art. 110 do CTN.

Segue em seu longo arrazoado acerca do conceito de subvenção, trazendo jurisprudências e doutrinas que corroboram o entendimento de que essa não constitui receita ou faturamento, mas uma renúncia fiscal, com o intuito de incentivar o desenvolvimento de setores da economia. Transcreve decisões do STF no RE nº 574.706 e no RE nº 835.818 e do STJ no Resp nº 626.124, para amparar seu posicionamento.

Acrescenta que, ao contrário que defende a fiscalização e o julgador de primeira instância, a edição da Lei Complementar nº 160, de 2017, pretendeu afastar a Guerra Fiscal entre os Estados, consolidando o caráter de “subvenção para investimento” dos benefícios fiscais concedidos e a salvo de questionamentos, como se denota dos arts 9º e 10º, ao alterarem a Lei nº 12.973/2014, do que se demonstra uma restrição ilegal imposta pelo procedimento fiscal. Entende que ao se aplicarem requisitos afeitos ao IRPJ e à CSLL, quanto da apuração do lucro real, às contribuições ao PIS e COFINS, tal a interpretação extensiva feriu o princípio da legalidade tributária.

Passa à análise, a título exemplificativo, dos incentivos do Estado de Pernambuco – PRODEPE e do Estado da Bahia – DESENVOLVE, com o intuito de consolidar seu entendimento de subvenção para investimento, posto que tais benefícios visam o fomento e desenvolvimento local, no qual o ente público renuncia de parcela do imposto a fim de que o contribuinte gere maior desenvolvimento dentro do estado, por isso, na verdade, subvenção é um benefício financeiro na forma de redução de despesa/carga tributária, e não uma entrada de dinheiro no caixa da empresa.

Questiona a aplicação do Parecer Normativo nº 112, de 1978, de que as subvenções não tributáveis são aquelas que se destinam ao emprego em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, visto que a norma apenas vincula o recebimento da subvenção à uma destinação como investimento, que, por ausência da definição do termo, deve ser adotado o sentido amplo, ou seja, “*deve abranger toda aplicação de capital que trará benefícios futuros para a empresa, o que pode ocorrer com aquisição de bens,*

*corpóreos ou incorpóreos, neles incluídos aqueles que beneficiam apenas indiretamente a empresa, como os investimentos em educação para os empregado (...)*”.

Conclui que “a lei diz que não são tributáveis as subvenções que forem recebidas sob a forma de isenções e reduções de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

A Delegacia de Julgamento destacou os seguintes fundamentos para manter a inclusão dos valores das subvenções na base de cálculo das contribuições:

- As Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, determinam que a base de cálculo das referidas contribuições é qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independente de sua classificação contábil;
- O PIS/COFINS que incide sobre o ICMS, imposto este que faz parte do faturamento, não se confunde com a tributação exigida pela fiscalização através das subvenções concedidas pelos Estados e incluída na base de cálculo daquelas contribuições, por intermédio da redução ou do crédito presumido de ICMS;
- A Lei nº 4.506, de 1964, determinou que as subvenções correntes, para custeio ou operação, integram o conceito de receita bruta;
- A Lei nº 11.941, de 2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), determinou que as subvenções para investimento não integravam a base de cálculo do PIS/COFINS;
- A Lei nº 12.973, de 2014, que alterou as leis de regência das contribuições, manteve este entendimento para o PIS e para a COFINS;
- Com base no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, a subvenção para custeio ou operação é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas ou operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais; e, por outro lado, a subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de aplicação em investimentos previstos no projeto apresentado ao subvencionador, devendo ocorrer a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos;
- A edição da Lei Complementar nº 160, de 2017, que promoveu alterações na Lei nº 12.973, de 2004, com o acréscimo dos §§4º e 5º ao seu art. 30, em nada altera o entendimento acima esposado;
- A alteração do §5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, procedida pela LC nº 160, de 2017, somente passou a ser aplicada com a entrada em vigor desta Lei Complementar e alcançando fatos geradores ocorridos após a sua vigência;
- Considerando que foi necessário o disciplinamento expresso do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para a dispensa de tais requisitos, é forçoso que se

conclua, contrário senso, que, até a entrada em vigor da Lei n.º 12.973, de 2014, tais requisitos eram plenamente exigíveis;

- No relatório fiscal, a fiscalização já destacava que a Lei n.º 12.973, de 2014, não tem aplicação retroativa aos fatos geradores do presente;

Em seguida, o órgão julgador de primeira instância analisou as subvenções, de acordo com a conta contábil escriturada e cada programa governamental:

- Estado da Bahia – DESENVOLVE: confirma o entendimento da fiscalização conclui que a subvenção não pode ser caracterizada como subvenção para investimento, pois não há a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, sendo que os recursos ingressam no caixa da empresa e podem ser utilizados para fazer frente a despesas variadas;
- Estado de Pernambuco – PRODEPE: da mesma forma, não há vinculação dos recursos recebidos para fins de investimentos, nos termos da Lei Estadual n.º 11.675, de 1999, que instituiu o programa, não havendo vinculação obrigatória entre o recurso subsidiado e o valor destinado a investimento;
- Estado do Mato Grosso do Sul – a recorrente apresentou o Termo de Acordo n.º 10, de 2007, em que fica evidenciado que o benefício fiscal, relativo ao estabelecimento localizado no município de Dourados, não está atrelado a qualquer tipo de investimento, mas somente à manutenção de operações já existentes;
- Estado do Piauí – o incentivo fiscal foi concedido para criação e manutenção de 500 postos de trabalho, portanto, não pode ser enquadrada como subvenção para investimento;
- Estado de Mato Grosso - a recorrente apresentou cópia do protocolo de intenções e Termo de Acordo, para comprovar o benefício fiscal concedido, entretanto, os documentos demonstram que não há vinculação entre os valores subvencionados e os investidos;
- Estado de Goiás – na Resolução n.º 1.806, de 2003, consta como única condição para fruição do benefício o atendimento ao prazo de 324 meses, desvirtuando da natureza de subvenção para investimento.

Ressalta, por fim, que a recorrente não cumpriu a condição estipulada pelo inciso III do art. 18 da Lei n.º 11.941, de 2009, que exigia a manutenção das subvenções para investimento em conta de reserva de lucros, e não em reserva de capital.

Pois bem.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

§2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público não serão

computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.730, 1979) (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.185, de 2023) Produção de efeitos

a) **registradas como reserva de capital**, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.730, 1979) (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.185, de 2023) Produção de efeitos

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

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

Destaque-se que a Lei n.º 11.941/2009 (conversão em Lei da MP n.º 449/2008) teve por objetivo a garantia da neutralidade tributária decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638/2007. Para tanto instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do Lucro Real. O art. 18 da Lei n.º 11.941/2009 disciplinou as condições para exclusão das subvenções para investimento do lucro real nos seguintes termos: 1) reconhecer o seu valor em conta de resultado pelo regime de competência; 2) excluir do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR); 3) manter em reserva de lucro a parcela decorrente de subvenções até o limite do lucro líquido; 4) adicionar ao LALUR quando tiver destinação diversa. Repare que, apesar de estar tratando de Lucro Real, o art. 21 ressalta que poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS o valor das subvenções de que trata o referido art. 18.

Ou seja, de acordo com a Lei n.º 11.941/2009, verifica-se a necessidade de análise do tratamento contábil dispendido às subvenções para investimentos em relação aos requisitos e condições aplicados não só para fins de tributação do imposto de renda pelo lucro real mas também para as contribuições sociais.

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

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

**(após a edição da Lei nº 11.638/2007). Não cumprindo estes requisitos, as Subvenções para Investimentos seriam tributadas.**

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

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

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

**Portanto, com a inserção dos mencionados §§4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, entendo que não é mais cabível a exigência a respeito da demonstração pelos sujeitos passivos de que houve a aplicação dos recursos oriundos das subvenções na implantação ou expansão do empreendimento.**

Destaque-se ainda que, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, os convênios deverão atender também as seguintes condições a serem observadas pelos entes federativos: 1) publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; 2) efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária.

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

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

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

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

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

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

Avanço.

A fiscalização concluiu que todos os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS usufruídos em 2013 pela recorrente, escriturados nas contas contábeis nº 3222003 – INCENTIVOS ICMS e nº 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST, caracterizam-se como subvenções para custeio, e que nesta condição devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

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

#### **a) Estado do Mato Grosso do Sul**

O Termo de Acordo nº 10, de 2007 refere-se à unidade industrial em atividade no município de Dourados e que o Estado concedeu benefícios fiscais como estímulo adicional à concretização do objetivo constante no certificado nº 238, de 2003.

O acordo estabeleceu, na cláusula segunda, o incentivo em face à manutenção do empreendimento instalado no município, portanto, não atrelado a qualquer tipo de investimento, implantação ou expansão do empreendimento industrial. A fiscalização constatou que algumas

das exigências da empresa, na reativação do empreendimento, são características das subvenções de custeio, tais como manutenção geral e capital de giro.

Também houve apresentação do Decreto n.º 10.867, de 2001, que concedeu incentivo fiscal para implantação de empreendimento no município de Uruçuí, e que possui uma única exigência, a criação de 500 empregos.

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

#### **b) Estado do Piauí**

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

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

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

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

#### **c) Estado da Bahia – DESENVOLVE**

A fiscalização apresenta que os atos concessivos deste benefício fiscal são as Resoluções n.º 12, de 2008, e 81, de 2008. O artigo 1º da Resolução 12, de 2008, faz menção a uma ampliação da filial da recorrente e a Lei n.º 7.980, de 2001, conforme destaca a fiscalização, traz que o incentivo busca “*estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos e processos já existentes*”.

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

#### **d) Estado do Mato Grosso**

O programa previa que a recorrente deveria implementar um complexo industrial no município de Rondonópolis, conforme cláusula segunda do Protocolo. E, por meio de aditivo ao termo de acordo de 05.05.2008, datado de 27.09.2011, estendeu-se a concessão à filial do

município de Nova Mutum, no entanto, a autoridade fiscal afirma que não há qualquer obrigação de investimento por parte da recorrente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **e) Estado de Goiás**

A fiscalização cita a Resolução nº 1.806/03 e afirma que consta como única condição para fruição do benefício é o prazo de 324 meses, desvirtuando da natureza de subvenção para investimento.

O documento apresentado, portanto, não faz prova alguma de que o incentivo concedido tenha vínculo com qualquer estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos no Estado de Goiás.

Portanto, entendo que essas subvenções não foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos

#### **f) Estado de Pernambuco – PRODEPE**

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

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

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

Decido.

Os atos normativos que instituíram os benefícios nos Estados da Bahia, Goiás, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Pernambuco e Piauí e a publicação dos Estados com a relação dos benefícios vigentes encontram-se às fls. 1177 a 1476 do processo. O relatório de diligência fiscal, fls. 1477 e 1478, que analisou os documentos, concluiu que os certificados de registro e depósito foram publicados no Portal Nacional de Transparência Tributária do CONFAZ e que os requisitos previstos nas cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS nº 190, de 2017 foram comprovados.

Deste modo, em razão dos os fundamentos utilizados pela fiscalização, para descaracterização das subvenções para investimentos classificadas pela recorrente e enquadrando-as como subvenções para custeio, dentre elas a exigência do registro das subvenções para investimentos na conta de reserva de capital, nos termos do art. 182, §1º, “d”, da Lei nº 6.040, de 1976, contudo, revogado pela Lei nº 11.638, de 2007, e considerando que os requisitos previstos nas cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS nº 190, de 2017 – art. 3º, I e II da LC nº 160, de 2017 – foram considerados como atendidos pelo relatório de diligência, deve-se dar parcial provimento ao recurso para afastar a inclusão das subvenções dos programas: do Estado da Bahia, do Estado de Pernambuco, do Estado do Piauí e do Estado de Mato Grosso.

## **2. Demais subvenções para custeio**

Inicialmente, a fiscalização aponta para o fato que os incentivos foram registrados na conta contábil “3222003 – INCENTIVOS ICMS”, que se trata de uma conta redutora de deduções sobre vendas, classificadas como subconta da conta “3222 – ICMS S/ VENDAS”, o que além de configurar desrespeito ao CPC 07, que determina a escrituração das subvenções governamentais em contas representativas de receita, não foi constituída nem reserva de lucros,

nem reserva de capital. Nesse sentido, entendeu a fiscalização que esta ausência tornou desnecessária a análise dos atos instituidores dos benefícios.

Conforme já exposto no item anterior, no que concerne o registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais, parte das reservas de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 1976, esse requisito é uma determinação legal específica para fins de apuração do lucro real, não havendo previsão expressa desta condição para fins de exclusão da base de cálculo das contribuições. Esse entendimento encontra-se expresso na Solução de Consulta COSIT n.º 253, de 2023.

No que diz respeito ao Reintegra, defende a recorrente que não se trata de receita, mas de uma não despesa por se tratar de devolução tributária como estímulo à produção nacional e exportação de produtos manufaturados, conforme expresso no § 12, art. 2º, da Lei n.º 12.546, de 2011:

Art. 2º No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica produtora que efetue exportação de bens manufaturados no País poderá apurar valor para fins de ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário federal existente na sua cadeia de produção.

(...)

§ 12. Não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

O Reintegra é um incentivo governamental com a contrapartida da exportação de bens, não são uma concessão para estimular implantação ou expansão de empreendimentos econômico, nesse sentido, possuem característica de subvenção para custeio, com destinação não vinculada na manutenção das atividades das empresas. Desta maneira, como regra geral, os incentivos do Governo Federal, através do Reintegra, são considerados receita bruta e compõem a base de cálculo das contribuições sociais.

A Solução de Consulta Cosit n.º 88, de 2016, em razão das alterações promovidas pela Lei n.º 12.844, de 2013, resolve a questão:

“15. Com base no exposto, responde-se à consultante que:

a) o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita da pessoa jurídica, conforme Solução de Consulta Cosit n.º 240, de 2014 (DOU de 30 de setembro de 2014), que, em regra, deve ser incluída na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

b) no regime de apuração cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra não integra a base de cálculo das contribuições;

c) **no regime de apuração não cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra:**

i) **até 18 de julho de 2013, integrou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, dada a inexistência de norma excludente de base de cálculo;**

ii) **a partir de 19 de julho de 2013, não mais integra a base de cálculo das contribuições, dada a exclusão de base de cálculo promovida pelo art. 13 da Lei n.º 12.844, de 2013** (que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei n.º 12.546, de 2011),

pelo § 5º do art. 22 da Medida Provisória n.º 651, de 2014, e pelo § 6º do art. 22 da Lei n.º 13.043, de 2014.”

A fiscalização obedeceu o termos da Solução de Consulta, do que reputo corretos os procedimentos adotados.

Portanto, voto por dar parcial provimento, para excluir da base de cálculo os valores da conta “3222003 – INCENTIVOS ICMS”, cuja motivação se deu pela ausência de escrituração em reserva de lucros ou reserva de capital, da base de cálculo das contribuições.

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

Sabe-se que o art. 1º, XVI, da Lei n.º 10.925, de 2004, incluído pela Lei n.º 11.787, de 2008, reduziu a zero as alíquotas das contribuições na receita bruta de venda no mercado interno de "*pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi*". Sendo assim, a análise resume-se, sem prejuízo, à caracterização do produto vendido pela recorrente como "pré-mistura para pão comum" ou "pão comum".

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

Apresenta a exposição de motivos da Medida Provisória n.º 433, de 2008, convertida na Lei n.º 11.787, de 2008, que em seu item 2 traz “entende-se por "pão comum" o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.

A recorrente afirma ainda que o acórdão recorrido utilizou outra fundamentação para afirmar que a pré-mistura não é destinada para produção de “pão comum”, não cabendo ao julgador estabelecer critérios “sponte sua” para definir se uma mistura é para pão comum ou não considerando a quantidade destes ingredientes.

O julgador de piso assim decidiu a controvérsia:

“90. Na manifestação apresentada após o Relatório Fiscal de Diligência a contribuinte reiterou os argumentos antes aduzidos.

91. As demais receitas incluídas na base de cálculo não são próprias para a produção de pão comum, como os demais documentos apresentados pela própria defesa demonstram (fls. 103/114).

92. Assim, de plano não se pode acatar a alegação de que todas as pré-misturas são para pão comum. Veja-se que, se todas as pré-misturas fossem para pão comum, como pretende fazer crer o sujeito passivo, não haveria razão em oferecer três produtos distintos, afinal, seria muito mais econômico disponibilizar apenas um produto, para em seguida sugerir modos de preparo e/ou adição de outros ingredientes por parte do consumidor.

93. Destaque-se que não é preciso analisar a composição das pré-misturas, vez que a norma legal que reduziu a zero a alíquota do PIS/COFINS tem natureza finalística, ou seja, somente a pré-mistura destinada à fabricação de pão comum goza desta redução.

Assim, as demais pré-misturas, como para pão doce, hot dog e hambúrguer, por serem próprias à fabricação de outros tipos de pães, não têm este benefício.

94. De qualquer forma, analisando-se as pré-misturas de pão doce (fl. 109) e de pão de forma, hambúrguer e hot dog (fl. 113), mencionadas na manifestação de inconformidade, verifica-se que, afora serem próprias para produtos distintos, não têm composição igual à do pão comum (fls. 101).

95. Portanto, sendo as pré-misturas diferentes entre si, somente as pré-misturas para a produção do pão comum gozam da alíquota zero para fins de tributação do PIS/COFINS (...).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Este mesmo entendimento foi o adotado nesta mesma 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara no Acórdão nº 3401-009.071, em composição totalmente diversa da presente. Reproduzo a seguir trecho do voto condutor do referido acórdão de lavra do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **4. Das receitas de venda de produtos classificados na posição 23.04 e 23.06 da NCM**

A controvérsia ora analisada diz respeito descaracterização da suspensão da incidência das contribuições sobre a venda de produtos das posições 23.04, farelo de soja, e 23.06, farelo de algodão, cujos adquirentes pessoa jurídica não atuavam no setor de produção de carnes, miudezas ou de rações.

Por conta do previsto no art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, regulamentado pela IN SRF nº 1.157, de 2011, a suspensão somente se aplica no caso de vendas (I) de insumos de origem vegetal, classificados nas posições 23.04 e 23.06, entre outros, para (a) pessoas jurídicas produtoras de carnes e miudezas suínas e de aves; (b) pessoas jurídicas produtoras de rações para suínos e aves; e (b) pessoas físicas.

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)

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. (destaquei)

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

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

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

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

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

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

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

c) pessoas físicas;

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

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

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

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

A recorrente argumenta que não há a limitação pretendida de que os produtores de ração para aves e suínos tenham necessariamente que comercializá-la e questiona que não haveria outra razão para a aquisição de farelo de soja e de algodão que não a criação dos animais necessários à produção de carnes e miudezas.

Conforme consta do Relatório Fiscal, a fiscalização indicou as vendas cujos CNAE não foram compatíveis com as atividades de produção previstas para usufruir do benefício da suspensão. A tabela abaixo, elaborada pela fiscalização, foi utilizada como fundamento para incluir as vendas na base de cálculo das contribuições:

<b>Descrição do CNAE Principal</b>	<b>Valor Total</b>
Criação de frangos para corte	148.316.236,23
Produção de ovos	113.250.497,56
Fabricação de farinha de mandioca e derivados	106.891.489,30
Criação de outros galináceos, exceto para corte	54.682.058,48
Comércio atacad. matérias-primas agrícolas não especificadas	52.189.152,47
Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados	17.483.832,98
Criação de suínos	14.640.818,87
Atividades apoio à pecuária não especificadas anteriormente	13.550.653,10
Cultivo de algodão herbáceo	12.407.452,65
Produção de pintos de um dia	7.806.349,02
(... mais 62 atividades, detalhadas no demonstrativo)	51.677.362,62
<b>Total</b>	<b>592.895.903,28</b>

A recorrente informou, então à fiscalização, as pessoas jurídicas adquirentes dos produtos em questão possuíam, como atividade secundária, a criação de bovinos para corte, a criação de suínos e a produção de rações para suínos. No entanto, as atividades de criação de animais não se confundem com as atividades de produção de carnes e miudezas.

Em sede de manifestação de inconformidade, a recorrente apresentou documentação comprobatória para adquirentes que se enquadrariam no “CNAE 10.66-0-00 – Fabricação de alimentos para animais”. Em razão disso, o julgador *a quo* acatou o relatório de diligência fiscal para excluir as vendas efetuadas a adquirentes que exercem as atividades previstas no art. 54, I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº12.350, de 2010.

Em relação aos demais montantes, não assiste razão a recorrente. Isso porque ela pretende a extensão do benefício da suspensão das contribuições às atividades de criação, que no seu entendimento, a criação se amplia à produção de carnes e miudezas, assim, busca que

qualquer transação vinculada com produtos envolvidos na cadeia econômica seja agraciada com o que trata o art. 54 da Lei n.º 12.350, de 2010.

Não se pode acatar tal entendimento, não havendo espaço para 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).

Ademais, em virtude do disposto no art. 29 da Lei n.º 12.865, de 2013, que suspendeu a incidência de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes dos produtos classificados nos códigos 2304.00, o julgador de piso também excluiu as receitas auferidas a partir de 10.10.2013, em relação a esses produtos.

Quanto à suspensão das contribuições para vendas a pessoas físicas, nos termos da legislação e do entendimento administrativo da RFB, o julgador de primeira instância decidiu pela exclusão da base de cálculo dos valores correspondentes às vendas para as pessoas físicas aptas a adquirir insumos códigos 23.04 e 23.06 da NCM por atacado no mercado interno, com a suspensão das contribuições prevista na IN RFB n.º 1.157, de 2011, e que sejam produtoras de aves e suínos (posições 01.03 e 01.05 da NCM).

Sobre esses pontos, nada mais a recorrente trouxe em seus argumentos.

Por fim, a recorrente apresentou seis notas fiscais de natureza da operação “remessa com o fim específico de exportação” (CFOP 5501) aos adquirentes COOP DOS PRODUTORES DO CENTRO OESTE LTDA e GIRASSOL AGRICOLA LTDA. Apresentou também documentos emitidos pelos adquirentes, relativos à exportação de bens, a exemplo de comprovantes de exportação e extratos de registros de exportação.

A não incidência do PIS/COFINS em operações destinadas à exportação tem fundamento nos art. 5º, I e III, e 6º, I e III, das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003:

**Lei n.º 10.637/2002**

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

**Lei n.º 10.833/2003**

Art. 6º A Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

O Decreto-Lei n.º 1.248, de 1972, define, no art. 1º, parágrafo único, o que se considera “fim específico de exportação”:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. **Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:**

- a) **embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;**
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Assim concluiu o acórdão recorrido:

“134. Pela análise da legislação, tem-se que para o gozo da isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é sempre exigida a comprovação do fim específico de exportação, a qual é feita pela pessoa jurídica que efetuou a venda a uma ECE.

135. Vê-se que a vendedora não tem a obrigação de comprovar a efetiva exportação por qualquer meio, e nem mesmo a eventual comprovação desta lhe daria direito ao gozo do benefício citado. Por outro lado, o que se lhe exige é a comprovação da venda com fim específico de exportação, que se faz mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda, na qual conste: como adquirente uma ECE e como destino das mercadorias o embarque de exportação por conta e ordem da ECE ou o depósito em entreposto, por conta e ordem da ECE, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

136. **Ocorre que, ao analisar as 6 notas fiscais emitidas pela vendedora, apenas o primeiro requisito é cumprido, pois a mercadoria não foi diretamente para embarque ou para recinto alfandegado.**

137. Assim, ainda que os demais documentos apresentados pudessem fazer prova de que houve a efetiva exportação, não são hábeis a comprovar a venda com o fim específico de exportação e a assegurar a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas vendas efetuadas a ECE.”

A Instrução Normativa nº 1.152, de 2011, que disciplina a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na exportação de mercadorias, dispõe que:

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de:

- I - exportação de mercadorias para o exterior; e
- II - vendas a ECE com o fim específico de exportação.

Art. 4º **Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação as mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da ECE, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para:**

- I - **embarque de exportação ou para recintos alfandegados;** ou
- II - embarque de exportação ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, no caso de ECE de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

Parágrafo único. O depósito de que trata o inciso II deverá observar as condições estabelecidas em legislação específica.

De fato, os produtos foram enviados a recinto alfandegado, entretanto, não de forma direta do produtor. Explico. Quando trata da matéria relativa aos créditos de frete nas operações com fim específico de exportação, a recorrente assim esclarece o tema:

“Então, além de não ter havido remessa direta do produtor rural para o estabelecimento portuário, mas entre estabelecimentos da empresa de mercadoria adquirida para ser exportada, há que destacar que o frete tomado para transportar a mercadoria até o porto foi tributado pela COFINS e pelo PIS, conforme os documentos fiscais, demonstrando claramente a distinção aplicada pela própria legislação para estas operações (...)”

Ora, a legislação é cristalina, visto que se consideram adquiridos com o fim específico de exportação as mercadorias remetidas, por conta e ordem da comercial exportadora, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para recintos alfandegados.

Nesse sentido, em recente julgamento, formalizado através do Acórdão n.º 9303-014.389, de 20.09.2023, de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, assim assentou a 3ª Turma da CSRF:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.”

Portanto, por desobediência ao exigido pela norma, há que se negar provimento.

## **5. Das receitas de venda de óleos vegetais para produtores de biocombustíveis**

O Relatório da Diligência Fiscal acolheu grande parte dos argumentos da defesa, culminando com a redução da base de cálculo, permanecendo os valores referentes aos períodos de fevereiro e março de 2013.

Sustenta a recorrente que as saídas de óleo de soja degomado para Cooperbio Cooperativa de Biocombustível não consistiram em efetivas operações de venda, tanto que as notas fiscais eletrônicas foram emitidas com o CFOP residual “5.949 - *Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado*”. Cita o art. 47-A da Lei n.º 12.546, de 2011, introduzido pelo art. 55 da Lei n.º 12.715, de 17/09/2012, que tratou da suspensão da incidência do PIS/PASEP e da COFINS na cadeia produtiva do biodiesel.

Nesta feita, bem fundamentou o acórdão recorrido, o qual adoto como razões de decidir:

“148. O art 47-A da Lei n.º 12.546/2011, introduzido pelo art. 55 da Lei n.º 12.715, de 17/09/2012, tratou da suspensão da incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na cadeia produtiva do biodiesel, como afirma a defesa.

149. Entretanto, o art. 47-A trata apenas da venda de matéria-prima in natura, que não é o caso do óleo de soja degomado, objeto das operações ora analisadas. Veja-se:

*Art. 55. A Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

(...)

*"Art. 47. ....*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições de matérias-primas de origem vegetal, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, de cooperativa de produção agropecuária ou de cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar a matéria-prima destinada à produção de biodiesel.*

*....." (NR)*

*"Art. 47-A. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de matéria-prima in natura de origem vegetal, destinada à produção de biodiesel, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referida no § 1º do art. 47 desta Lei." [destaques acrescidos]*

150. Nos termos do §2º do art. 78 da Lei n.º 12.715/12, o referido art. 55 somente passou a produzir efeitos a partir de sua regulamentação, que veio na IN RFB n.º 1.514/2014. A IN 1.514/2014, *in verbis*, trata apenas de produtos *in natura*, o que não inclui o óleo de soja degomado:

### *TITULO III*

#### *DAS NORMAS APLICÁVEIS ÀS OPERAÇÕES OCORRIDAS ENTRE 15 DE DEZEMBRO DE 2011 E 9 DE OUTUBRO DE 2013*

*Art. 7º O disposto neste Título aplica-se somente aos bens adquiridos ou recebidos entre 15 de dezembro de 2011 e 9 de outubro de 2013.*

#### *CAPÍTULO I*

#### *DA SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA APLICÁVEL A OPERAÇÕES OCORRIDAS ENTRE 15 DE DEZEMBRO DE 2011 E 9 DE OUTUBRO DE 2013*

*Art. 8º Fica convalidada a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda de soja in natura a pessoas jurídicas produtoras de biodiesel aplicada com base no art. 9º da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, entre 15 de dezembro de 2011 e 9 de outubro de 2013, desde que a aplicação da suspensão tenha sido informada de forma expressa na nota fiscal que acobertou a operação.*

*Parágrafo único. E vedada à pessoa jurídica que aplicou a suspensão de que trata o caput a apuração de créditos vinculados às receitas de vendas efetuadas com suspensão.*

*Art. 9º Fica convalidada a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicada com base no art. 47-A da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, entre 15 de dezembro de 2011 e 9 de outubro de 2013, em operações de vendas a pessoas jurídicas produtoras de biodiesel desde que a aplicação da suspensão tenha sido informada de forma expressa na nota fiscal que acobertou a operação.*

*Parágrafo único. E vedada à pessoa jurídica que aplicou a suspensão de que trata o caput a apuração de créditos vinculados às receitas de vendas efetuadas com suspensão. [destaques acrescidos]*

151. Vê-se, portanto, que operações com óleo de soja degomado não estão abarcadas pelo art. 47-A da Lei nº 12.546/2011, que tratou da suspensão da incidência do PIS/PASEP e da COFINS na cadeia produtiva do biodiesel.

152. Demais disso, a fiscalização apurou que as notas fiscais relativas às operações foram contabilizadas em conta de receita de vendas (conta 3111012 - VENDA COM SUSPENSÃO PIS/COFINS), fato não contestado pela defesa.

153. Registre-se que a constatação de que a adquirente COOPERBIO trata tais operações como compras para industrialização forma parte do conjunto probatório coletado pela fiscalização, e não se trata da única razão pela qual as operações foram “reenquadradas”.

154. Acrescente-se que a fiscalização relatou que as vendas até 20/02/2013 foram contabilizadas na conta 3111009 V-DE PROD/TERCEIROS, o que estava coerente com o tratamento tributário aplicado pela contribuinte até então, qual seja, o de incluir, até aquela data, as receitas de vendas de óleo degomado à empresa produtora de biodiesel na base de cálculo das contribuições. A auditoria destaca que *não se sabe a razão pela qual operações idênticas receberam tratamento tributário distinto por parte da fiscalizada* e, em sede de manifestação de inconformidade, a defesa nada alegou.

155. Neste contexto, correto o procedimento da fiscalização para os períodos de fevereiro e março de 2013.

156. De todo o exposto, conclui-se que devem ser excluídas da base de cálculo as receitas auferidas entre abril e dezembro de 2013(...).

Portanto, concordo com o julgador de piso, para os períodos de fevereiro a março de 2013, os valores devem compor a base de cálculo das contribuições, do que nego provimento ao recurso na matéria.

## **II. Das glosas de créditos**

### **6. Dos créditos apurados sobre aquisições de combustíveis e lubrificantes**

A recorrente defende o aproveitamento do crédito sobre aquisições de combustíveis e lubrificantes, com base no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, alegando que seus pátios industriais são extensos e é necessário o emprego de caminhões para movimentação dos insumos, bem como, os combustíveis e lubrificantes são utilizados nas máquinas, geradores, empilhadeiras e tratores do estabelecimento industrial.

Entende que, para uma análise aprofundada pela fiscalização, seria necessária uma “visita *in loco*” a algumas unidades, e o desconhecimento do processo produtivo levou a uma interpretação mais restritiva.

Alega que a motivação do acórdão recorrido, de que não houve segregação da utilização do diesel entre as atividades da empresa, pois este podia ser utilizado, por exemplo, no transporte de funcionários ou em geradores da área administrativa, não pode prosperar, em razão de se tratar de estabelecimento industrial.

A fiscalização constatou que foram efetivadas diversas aquisições de gasolina comum, aditivada e álcool, que não se trata de combustíveis utilizados em máquinas e equipamentos industriais, junto a comerciantes varejistas, em operações de pequeno valor, configurando aquisição de combustível para veículos automotores leves, em postos de combustível.

Durante o processo de fiscalização, a recorrente apresenta documento denominado “Item 2 – Classe do material”. Quando questionada a complementar as informações, nada comprovou. Após o Relatório de Diligência Fiscal, a recorrente apresentou “Descritivo da utilização de insumos”, no qual apenas justifica que a utilização do diesel destina-se à planta industrial e em silos. Veja-se que agora há utilização de diesel em silos, um elemento até então desconhecido da fiscalização e do acórdão recorrido.

A fiscalização glosou os créditos, tendo em vista que a recorrente se limitou a apresentar telas do seu sistema informatizado, cujas descrição dos produtos e da utilização era “COMBUSTIVEL OLEO DIESEL” e “OLEO LUB AUTO BAS/ADIT”, as quais não permitem concluir que os combustíveis e lubrificantes objeto efetivamente utilizados no processo produtivo da empresa.

Entendo que a fiscalização delimitou bem os créditos glosados, admitindo toda parte dos valores que possuíam comprovação e destinação no processo produtivo, portanto, essa parcela restante, que ora se discute, restringe-se à irresignação da recorrente.

Nesse sentido, nego provimento neste tópico.

## **7. Dos créditos apurados sobre aquisições de cuja condição de insumo não foi comprovada**

A fiscalização verificou a apropriação de créditos sobre aquisições de itens cuja descrição é imprecisa e não conclusiva quanto a sua caracterização no conceito de insumo. As descrições pesquisadas, nas notas fiscais de entrada de mercadorias, continham apenas os termos “BLOQUEADO” ou “UTILIZAR CÓDIGO...”.

A Recorrente sustenta os mesmos argumentos apresentados no item anterior no sentido de que apresentou documentos que demonstraram a utilização como insumo. Alega que trouxe “*declarações dos destinatários da destinação e utilização dos insumos adquiridos*”, bem como planilha que esclarece que a descrição complementar do item “terra branqueador” estava equivocada, contudo, sem adicionar novos elementos ou mais explicações sobre as mercadorias, a ponto de auxiliar o julgador no socorro da sua pretensão.

Conforme relata o julgador de piso, a planilha informa novamente os combustíveis utilizados em seu processo produtivo e não apresenta detalhamento sobre a utilização de biomassa em seu ciclo produtivo.

As alegações e os documentos não fazem, sequer, início de prova, sendo que no âmbito do processo administrativo, é aplicável ao art. 373, do CPC, que estabelece que ônus da prova incumbe ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito.

Mantenho as glosas.

## **8. Dos créditos apurados sobre os fretes**

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

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

Na primeira hipótese, apesar de não haver expressa previsão, tem sido amplamente admitidos, como insumo, os fretes nas aquisições de fornecedores e os fretes utilizados na fase de produção, como, por exemplo, em decorrência da necessidade de movimentação de matéria-prima, produtos intermediários e de produtos inacabados entre estabelecimentos industriais do contribuinte. Na segunda hipótese, encontram-se os fretes de produtos acabados vinculados a operações de venda.

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

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

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

#### **Lei nº 10.833/2003**

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei n.º 14.592, de 2023)

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO.

ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

(...)

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

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

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

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

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

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

#### **a. Dos fretes na transferência de produtos acabados**

No que tange à transferência de produtos acabados, aduz a contribuinte que se trata de operação de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora, e destaca três aspectos:

Primeiramente, é correto afirmar que em virtude do processo de logística de distribuição da empresa, as vendas efetivamente podem ocorrer pelo estabelecimento produtor como por centros de distribuição. Isto quer dizer que, tal transferência do produto acabado já faz parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora.

Se com empresas diferentes o nome para esta passagem se daria por compra para revenda, que de qualquer maneira geraria direito creditório, tal situação não deve descaracterizar o processo de venda como um todo, posto que se equipara em termos de custo de transporte a venda direta.

Tal consideração já está pacificada quanto ao entendimento do direito creditório no item compra para revenda, valendo-se aqui, dos mesmos argumentos aduzidos no item anterior.

Em segundo plano, porém não menos importante, é o fato de que a transferência destes produtos é tributada pelo PIS/COFINS, assim como o faturamento dos fretes que acompanham tais mercadorias, ou seja, há a tributação na cadeia anterior.

O intuito da nova lei das contribuições PIS e COFINS é desonerar a cadeia, que é o objetivo da não cumulatividade, por isso uma alíquota maior, pois há possibilidade do descontos de créditos das operações anteriores dos insumos e serviços. Esta é a essencialidade da lei.

"Data venia", não há fundamento na glosa efetuada pelos fiscais, uma vez que o princípio foi claramente respeitado. Tal proibição fere o conceito de não cumulatividade e não pode ser aceito!

Por último, em terceiro, já há inclusive decisões no E. CARF em favor do entendimento ora questionado (...)"

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

Diante disso, impõe-se negar provimento à matéria.

#### **b. Dos fretes na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação**

A recorrente defende que os fretes estão relacionados à formação de lote com fim específico de exportação. Esclarece que se trata de uma operação entre estabelecimentos da mesma empresa, visto não há como enviar todo um lote de soja para exportação em um único momento, da mesma forma, não é razoável que o navio aguarde a chegada de cada caminhão de soja, bem como, não existe condição portuária para movimentação do produto de uma única vez.

Destaca que o §2º do art. 1º da IN n.º 379, de 2003, extrapolou as determinações legais previstas nas Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Apresenta ainda jurisprudência deste Conselho no sentido que obteve provimento no processo n.º 13971.001080/2004-17, conforme ementa do Acórdão n.º 9303-007.286 - 3ª Turma da CSRF.

Por sua vez, a fiscalização procedeu a glosa dos créditos pela constatação de se tratar de fretes pagos quando do transporte de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. Inicialmente demonstra que a legislação veda a apuração de créditos na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, nos termos dos artigos 6º e 15 da Lei n.º 10.833, de 2003, por conseguinte, também não há que se falar em apuração de créditos sobre os fretes relacionados àquelas aquisições.

A decisão recorrida destaca que a recorrente, no papel de comercial exportadora, não pode apropriar dos créditos, visto que os fretes somente dariam direito a crédito se compusessem o custo da mercadoria revendida ou da matéria-prima utilizada. Como se trata de aquisições de mercadorias com fim específico de exportação, portanto, sem incidência das contribuições, não há que se falar em aproveitamento de crédito em relação ao frete.

Com a devida vênia, não compartilho deste último entendimento. Como já expressei em diversas oportunidades, entendo que a despesa de frete possui natureza jurídica autônoma, não se vinculando ou se “contaminando” pelo tratamento tributário aplicado à mercadoria.

Todavia, não se trata dessa operação. A recorrente explica que:

“Nos casos da exportação, isto pode ser claramente comprovado, visto que a transferência do produto ocorre quando do pedido é formalizado pelo cliente, ou seja, a venda já estava formalizada previamente.

Então, **além de não ter havido remessa direta do produtor rural para o estabelecimento portuário, mas entre estabelecimentos da empresa de mercadoria adquirida para ser exportada**, há que destacar que o frete tomado para transportar a mercadoria até o porto foi tributado pela COFINS e pelo PIS, conforme os documentos fiscais, demonstrando claramente a distinção aplicada pela própria legislação para estas operações, contrariando o que é defendido no Despacho decisório e no acórdão recorrido.” (destaquei)

Nesse sentido, entendo por bem reproduzir trechos do voto vencedor do exímio Conselheiro Rosaldo Trevisan, no julgamento do Processo n.º 10920.000555/2011-94, formalizado através do Acórdão n.º 9303-013.778:

“Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

(...)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do

texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. **O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.**

(...)

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei no 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”), se atendidas as condições de tal inciso.

**Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda.** Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).” (destaquei)

Cabe destacar que, analisando os autos, verifico que a recorrente não trouxe elementos de prova que corroborassem seu argumento de que houve o transporte das mercadorias adquiridas para o porto.

Na planilha elaborada pela fiscalização, a partir dos dados fornecidos pela recorrente, verifica-se a descrição do CFOP “entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação”. Contudo, no campo do “CNPJ Participante Destinatário” há 4.215 registros, de um total de 7223, cujos destinatários possuem a raiz do CNPJ 84.046.101, o que se pode concluir que as mercadorias foram remetidas para unidades filiais da empresa, em sintonia com o afirmado pela própria recorrente. E os demais registros possuem raízes diferentes, o que mostra que os produtos não foram remetidos para o porto para formação do lote de exportação.

Portanto, não há que se falar em frete na operação de venda para exportação, do que voto por negar provimento ao recurso.

### **c. Dos fretes em operações sem direito a crédito, identificadas pelo respectivo CFOP**

A fiscalização constatou que a recorrente aproveitou créditos sobre despesas com fretes vinculados a notas fiscais de saídas que não se referem a operações com direito a crédito, quais sejam, entrada, remessa ou retorno de mercadorias para depósito fechado ou armazém geral, devolução de compra, operações de industrialização por encomenda e até venda de energia elétrica. A identificação completa se reproduz abaixo:

1201 Devolução de venda de produção do estabelecimento  
1202 Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros  
1410 Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária  
1905 Entrada de mercadoria recebida para depósito em depósito fechado ou armazém geral  
1906 Retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral  
1919 Devolução simbólica de mercadoria vendida ou utilizada em processo industrial, remetida anteriormente em consignação mercantil ou industrial

2201 Devolução de venda de produção do estabelecimento  
2202 Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros  
2410 Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária  
2906 Retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral  
3553 Devolução de venda de bem do ativo imobilizado  
5201 Devolução de compra para industrialização  
5202 Devolução de compra para comercialização  
5905 Remessa para depósito fechado ou armazém geral  
5906 Retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral  
5919 Devolução simbólica de mercadoria vendida ou utilizada em processo industrial, recebida anteriormente em consignação mercantil ou industrial  
6901 Remessa para industrialização por encomenda  
6902 Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda  
6905 Remessa para depósito fechado ou armazém geral  
6906 Retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral

Todas as ocorrências encontram-se na planilha apresentada pela recorrente relativa aos serviços de fretes adquiridos como insumos (SVFr.txt), não havendo tais ocorrências no arquivo relativo aos fretes na operação de venda (FrV.txt).

A recorrente destaca que possui diversos tipos de atuação no mercado e que cada filial possui uma atividade específica, dentre produção, venda e transportes, e alega ser *“indiscutível o direito ao crédito do serviço de fretes para remessas de suas mercadorias e insumos a depósito fechado ou armazém geral, devolução de compra, operações de industrialização por encomenda, que passa a ser o insumo para prestação do seu serviço”*.

Ademais, justifica seu entendimento com a reprodução de decisão deste Conselho, formalizada no Acórdão nº 3803-003.154:

“DESPESAS COM ARMAZENAGEM. CREDITAMENTO.

Uma vez comprovado que os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos foram suportados pelo Recorrente no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda, e que foram tributados pelas contribuições, eles darão direito a crédito.”

Ou seja, não trouxe sequer argumentação para contrapor a fundamentação da fiscalização e da decisão recorrida. Nessa seara, reproduzo a conclusão da fiscalização:

“As operações de remessa e retorno de mercadorias para/de depósitos fechados ou armazéns gerais não configuram operação de compra e nem de venda, e por isso os gastos com os fretes associados a essas operações não dão direito a crédito.

Os fretes relacionados às operações de industrialização por encomenda, envolvendo a entrada de mercadorias remetidas pelo encomendante, bem como o posterior retorno, também não geram direito a crédito por falta de previsão legal. Nesses casos, ressalte-se que as notas fiscais com CFOP 6902 se referem ao retorno simbólico da mercadoria utilizada na industrialização, não se caracterizando como operação de venda.”

O acórdão nº 3401-009.071, anteriormente citado, ao negar provimento ao mesmo tema, assim fundamentou a decisão:

“2.10.2. É certo que em auto de infração cabe à fiscalização demonstrar os fatos constitutivos do direito do Erário Público. Não menos correto é que a fiscalização

solicitou o enquadramento dos créditos de frete pela Recorrente em uma planilha e, a partir dos CFOPs listou aquelas operações que em seu entender não dariam direito ao crédito. Em assim sendo, **a acusação fiscal encontra-se lastreada em provas.**

2.10.3. Face ao cumprimento do *onus probandi* pela fiscalização, **caberia à Recorrente infirmar, por meio de prova suficiente, a acusação fiscal**, i.e., demonstrar que tal ou qual frete é de insumo, ou de venda ou qualquer outra hipótese de creditamento. Ora, se com alguma dificuldade a Recorrente cumpriu o ônus argumentativo, com maior ainda tentou, sem sucesso, desincumbir-se do ônus probatório. É dizer, **não obstante a possibilidade genérica da concessão de crédito na aquisição de alguns dos fretes acima listados, impossível, no caso concreto, concedê-lo, por insuficiência probatória.**”

A despeito dos parcos esforços probantes, o CFOP “6901 Remessa para industrialização por encomenda”, por consistir em etapa do processo produtivo, deve ter revertido o frete a ele vinculado.

Portanto, voto por dar parcial provimento na matéria, somente para reverter as glosas com os fretes vinculados ao CFOP “6901 Remessa para industrialização por encomenda”.

#### **d. Dos fretes relacionados a transportadoras com inscrição no CNPJ baixada ou suspensa**

Alega a defesa que houve cerceamento do seu direito, por não ter sido intimada a prestar informações sobre o tema. Destaca a situação dos transportadores que tiveram baixa no Sintegra somente depois das operações realizadas/contratadas, apresenta os cartões do CNPJ e extratos do Sintegra para tanto, e, apesar da dificuldade em concatenar os documentos probatórios, apresentou comprovantes de consulta do transportador, que demonstram que “a maioria” dos transportadores estava habilitados na ANTT.

Não assiste razão à recorrente.

Primeiro, sobre o cerceamento de defesa, o litígio se instaura com o auto de infração, sendo o momento para exercer tal direito com a apresentação da impugnação, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972. No caso do direito creditório, o momento de instauração é a manifestação de inconformidade. Segundo, os autos foram convertidos em diligência, do que houve mais uma oportunidade de manifestação da recorrente. Não merece acolhimento a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Ademais, a fiscalização analisou novamente a situação das pessoas jurídicas cujos cartões CNPJ foram apresentados pela defesa e confirmou a condição de baixada/suspensa. A condição de baixada ou suspensa faz presunção de inidoneidade dos documentos fiscais, sendo tal presunção afastada pela apresentação de comprovação de que os serviços foram efetivamente prestados pelas pessoas jurídicas e que houve os pagamentos correspondentes a tais serviços. A apresentação dos extratos do Sintegra ou do cadastro junto à ANTT não faz essa prova.

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

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

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

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

**e. Dos fretes relacionados a pessoa jurídica com CNAE não correspondente a transporte de cargas**

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

Do mesmo modo do item anterior, alega a defesa que houve cerceamento do seu direito, por não ter sido intimada a prestar informações sobre o tema. Afirma que trouxe demonstrativo relacionando vários transportadores que tem atividade de transporte de carga como secundária.

Disso, o julgamento foi convertido em diligência e, do procedimento, foi gerado o pertinente relatório fiscal, que comprovou parte das alegações da recorrente, do que houve reversão de parte das glosas pela decisão recorrida.

Em relação aos valores restantes, o julgador *a quo* entendeu que cabia à recorrente demonstrar que os serviços foram efetivamente prestados pelas pessoas jurídicas em comento e que foram efetivamente realizados os pagamentos correspondentes aos serviços de frete supostamente contratados. Quanto aos documentos apresentados pela recorrente, assim resolveu a decisão recorrida:

“225. Como visto, às fls. 571/1149 constam “Comprovante de consulta de transportador” junto à Agência Nacional de Transporte Terrestre e planilha. E, novamente, além do fato de a maioria do comprovantes apontar que “esse transportador não está apto a realizar o transporte remunerado de cargas”, tais documentos não são hábeis a elidir a presunção e demonstrar que houve a prestação de serviços e o correspondente pagamento.”

Decido.

Em relação ao cerceamento de defesa, não assiste razão à recorrente, não há que se falar desse instituto no curso procedimento fiscal, por se tratar de atividade inquisitória da autoridade tributária. Como se sabe, tal direito foi assegurado na manifestação de inconformidade, bem como no recurso voluntário.

Quanto às provas, a recorrente teve, ao menos, duas oportunidades de trazer as comprovações de que os serviços foram prestados e pagos, não servindo, para tanto, os comprovantes da ANTT, principalmente em relação às pessoas jurídicas com situação cadastral irregular conforme esses documentos.

Não há outra solução que a manutenção das glosas.

#### **f. Dos fretes vinculados a aquisições de pessoas físicas**

A recorrente roga pela manutenção dos créditos apurados sobre os serviços de fretes realizados por pessoas jurídicas no transporte das suas aquisições de insumos de pessoas físicas.

As pessoas físicas não são contribuintes das contribuições do PIS e da Cofins, existindo vedação quanto ao levantamento de crédito na aquisição de bens delas provenientes, nos termos do art. 3º, § 2º, I, e § 3º, I e II, das leis de regência das contribuições.

Assim, analisando-se somente sob o aspecto do frete, o processo produtivo não se efetiva sem o transporte dos bens adquiridos até o estabelecimento produtor; é a efetiva aplicação do teste de subtração. Deste modo, caso o serviço de transporte tenha sido prestado por pessoa jurídica domiciliada no País e tributado pelas contribuições, a despesa com ele encontra amparo na legislação e há o direito a aproveitamento do crédito.

Nesse sentido, tem-se que não se pode admitir o creditamento em relação à mercadoria proveniente de pessoa física, no entanto, o serviço de frete no transporte de insumo possui natureza tributária autônoma, para o qual há permissão legal para o desconto de crédito.

Com respaldo, por conseguinte, no art. 3º, II e § 3º, I, das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, entendo que, em obediência ao princípio da não cumulatividade e pela inexistência de “transferência/contaminação” do tratamento tributário atribuído à mercadoria transportada para o serviço de frete, as glosas devem ser revertidas.

#### **g. Dos fretes vinculados a remessas com FEX, mas com remetente PF**

A fiscalização constatou que os fretes apresentados no demonstrativo da recorrente referem-se a fretes de aquisição, não fretes na operação de venda. Entretanto, a fiscalização segue a análise e motiva a glosa na tese de que os fretes seguem a mesma regra aplicável aos bens transportados. Informa, também, que nos casos de aquisições de bens para revenda, provenientes de pessoa física, não há direito a crédito. Por fim, destaca que não os valores ora analisados não coincidem com os itens anteriores, do que se evitou glosas duplicadas.

A recorrente nega que os remetentes sejam pessoas físicas. Conforme já exposto neste voto, em suma, contanto que os fretes, na aquisição de insumo ou na operação de venda do produto, sejam fornecidos por pessoa jurídica domiciliada no País, crédito é devido. Portanto, superada a questão das remetentes serem ou não pessoas físicas.

Em relação ao tema principal, a recorrente afirma que se trata de venda de mercadoria própria com fim específico de exportação, e não fretes na aquisição. A recorrente, aqui, se contradiz, porque alega que se trata de venda de mercadoria própria, enquanto afirma que:

“Então, além de não ter havido remessa direta do produtor rural para o estabelecimento portuário, mas entre estabelecimentos da empresa de mercadoria adquirida para ser exportada, há que destacar que o frete tomado para transportar a mercadoria até o porto foi tributado pela COFINS e pelo PIS (...)”

Não só houve desobediência da operação com fim específico de exportação, sobre a exigência de remessa direta do estabelecimento produtor para o recinto alfandegado, como a recorrente afirma que a mercadoria foi adquirida. Ora, se foi adquirida, não é produção própria.

Já no que diz respeito ao frete, a recorrente repete os mesmos argumentos abordados no item 8.b “Dos fretes na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação” deste voto, nos seguintes termos:

“Ora, não é razoável se entender desta forma porque são operações entre estabelecimentos da mesma empresa, na medida que a ora Recorrente não tem condições de enviar todo um lote de soja para exportação num único momento.

(...)

Então, no que tange a transferência de mercadoria nos casos de formação de lote para exportação, se está falando da própria exportação, com direito ao crédito glosado.

(...)

Como já longamente debatido, fretes entre estabelecimentos da empresa, por ausência de previsão legal, não concedem direito ao aproveitamento do crédito. Nego provimento ao recurso neste particular.

## **9. Do crédito presumido na aquisição de grãos correspondentes a vendas de óleos a fabricantes de biodiesel**

A fiscalização constatou que a recorrente deveria ter estornado a parcela do crédito presumido apurado sobre os grãos (soja em grão e caroço de algodão) utilizados para a fabricação do óleo de soja e do óleo de algodão que teve destinação a pessoas jurídicas fabricantes de biocombustíveis.

Isso porque a pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial somente pode apurar créditos presumidos sobre a venda da matéria-prima *in natura* o que não é o caso dos óleos, que, nos termos do § 2º do art. 78 da Lei nº 12.715, de 2012, foi regulamentado pela IN RFB nº 1.514, de 2014.

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

Após a conversão do julgamento em diligência, concluiu-se pela exclusão das glosas relativas às aquisições de soja apuradas a partir da data em que entrou em vigor a Lei n.º 12.865, de 2013, ou seja, a partir de 10.10.2013.

Art. 29. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 e dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

Art. 30. A partir da data de publicação desta Lei, o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, não mais se aplica aos produtos classificados nos códigos 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da Tipi.

Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi.

§ 1º O crédito presumido de que trata o caput poderá ser aproveitado inclusive na hipótese de a receita decorrente da venda dos referidos produtos estar desonerada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(...)

Art. 43. Esta Lei entra em vigor:

I - a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, em relação ao disposto no art. 34 desta Lei;

II - **na data de sua publicação, para os demais dispositivos.** (destaquei)

Além disso, a recorrente baseou-se nos arts. 47, 47-A e 47-B da Lei n.º 12.546, de 2011, para a apuração dos créditos presumidos:

Art. 47. **A pessoa jurídica** sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) **poderá descontar** dessas contribuições, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido** calculado sobre o valor **das matérias-primas adquiridas de pessoa física ou recebida de cooperado pessoa física e utilizados como insumo na produção de biodiesel.** (Revogado pela Lei n.º 12.865, de 2013)

§ 1º O disposto no caput deste artigo **aplica-se também às aquisições de matérias-primas de origem vegetal, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, de cooperativa de produção agropecuária** ou de cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar a matéria-prima destinada à produção de biodiesel. (Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012) (Revogado pela Lei n.º 12.865, de 2013)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos no mesmo período de apuração de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Revogado pela Lei n.º 12.865, de 2013)

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 50% (cinquenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003. (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

§ 4º **É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:** (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

I – **do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;** e (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

II – do crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo. (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

§ 5º O crédito presumido na forma do caput deverá ser utilizado para desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a recolher decorrente das demais operações no mercado interno. (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

§ 6º **O crédito presumido de que trata este artigo somente se aplicará após estabelecidos termos e condições regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.** (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

Art. 47-A. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de matéria-prima in natura de origem vegetal, destinada à produção de biodiesel, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referida no § 1º do art. 47 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Art. 47-B. É autorizada a apuração do crédito presumido instituído pelo art. 47 em relação a operações ocorridas durante o período de sua vigência. (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

§ 1º É vedada a apuração do crédito presumido de que trata o caput e do crédito presumido instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, em relação à mesma operação. (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

§ 2º **São convalidados os créditos presumidos** de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, regularmente apurados **em relação à aquisição ou ao recebimento de soja in natura por pessoa jurídica produtora de biodiesel.** (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

Ou seja, a recorrente entende que o crédito presumido não se aplica somente às produtoras de biodiesel, mas, sim, à cadeia inteira, descabendo a interpretação restritiva dada pela fiscalização e pelo julgador de piso. Isso porque muitos produtores de biodiesel não possuem estrutura verticalizada de produção, efetuando a aquisição do óleo vegetal degomado, semi-refinado ou refinado, para a produção de biodiesel, portanto, o benefício deve contemplar toda a cadeia.

A leitura dos dispositivos legais não permite acolhimento ao entendimento da contribuinte, visto que a legislação se aplicava exclusivamente a pessoas jurídicas produtoras de biodiesel. Em sendo a recorrente fornecedora de óleos para a fabricação de biodiesel, não faz jus à manutenção do crédito presumido derivado da aquisição dos grãos, relativamente a tais operações, do que é exigido o estorno.

Portanto, correto o decidido pelo julgador *a quo*, no sentido de manter os estornos de crédito presumido dos grãos adquiridos vinculados às operações de venda de óleos a produtores de biodiesel entre janeiro/2013 e 09.10.2013, do que nego provimento à reversão de tais valores.

#### **10. Da redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores**

A recorrente defende que os valores desconsiderados referem-se à composição de saldo credor de períodos anteriores e que foram objeto de verificação em outros procedimentos fiscais, conforme citado pela própria autoridade fiscal.

Deste modo, entende que os saldos não podem ser afastados, tendo em vista que os autos de infração lavrados foram impugnados e se encontram em “fase de processo administrativo”, o que suspende a exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, III do CTN.

Não assiste razão à recorrente. As glosas formalizadas nos períodos anteriores, de fato, repercutem na apuração do crédito correspondente ao presente período. No entanto, conforme as decisões definitivas desses casos forem prolatadas, caso sejam reconhecidos os créditos, os saldos serão reinstaurados por ocasião da liquidação das decisões pela unidade administrativa de origem.

Nesses termos, nego provimento quanto ao pleito.

#### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para (1) afastar a inclusão na base de cálculo das contribuições (a) as subvenções dos programas do Estado da Bahia, do Estado de Pernambuco, do Estado do Piauí e do Estado de Mato Grosso, e (b) os valores da conta “3222003 – INCENTIVOS ICMS”, cuja motivação se deu pela ausência de escrituração em reserva de lucros ou reserva de capital; e (2) reverter as glosas de créditos dos fretes (a) vinculados ao CFOP “6901 Remessa para industrialização por encomenda”, e (b) vinculados a aquisições de bens produzidos por pessoas físicas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe