



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13971.906803/2022-58</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3401-015.029 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 17 de agosto de 2026                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | BUNGE ALIMENTOS S/A                                  |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2020 a 30/06/2020

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS.

As subvenções concedidas pelos Estados não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, pois não se enquadram no conceito de receita.

BASE DE CÁLCULO. PÃO COMUM. ALÍQUOTA ZERO.

Somente deve ser aplicada a alíquota zero nas vendas de pré-misturas para fabricação de pão comum, composto apenas por farinhas de cereais, fermento, sal e/ou açúcar, nos termos da Lei n.º 11.787/2008.

BASE DE CÁLCULO. MILHO EM GRÃO. SUSPENSÃO.

Deve ser mantida a suspensão das contribuições ao PIS e COFINS as receitas auferidas por cerealista em decorrência da venda de milho in natura para fabricação de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM destinados à alimentação de animais vivos classificados nas posições 0103 e 0105 da NCM (suínos e aves).

GLOSAS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES. COMPROVAÇÃO.

Comprovados por documentação hábil e idônea a realização dos serviços de frete, necessário o reconhecimento do crédito, nos termos dos artigos 3º, II e IX, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

GLOSAS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. GASTOS COM ALUGUEL. LOCAÇÃO INDUSTRIAL. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica

desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP n.º 1.221.170/PR.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e no mérito dar-lhe parcial provimento: Por maioria, excluir da base de cálculo todas as subvenções concedidas. Vencida a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio que negava provimento. Por unanimidade: (a) excluir da base de cálculo as operações da venda de milho; (b) reverter as glosas dos serviços de transporte declarados na EFD-Contribuições; (c) reverter as glosas com gastos de aluguel - locação industrial; (d) reverter as glosas com gastos de aluguéis de máquinas e equipamentos.

*Assinado Digitalmente*

**Laura Baptista Borges – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leandro Wilhelm Wolff (substituto[a] integral) e Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela C. 5ª Turma/DRJ09, que negou provimento à Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório n.º 3616348, emitido pela DRF Blumenau em 05/05/2023, referente ao Pedido de Ressarcimento n.º 34461.47850.211122.1.5.18-0070.

O referido Pedido de Ressarcimento formalizou crédito de PIS do 2º trimestre de 2020, no valor de R\$ 31.597.613,81, no entanto, a d. Autoridade Fiscal confirmou tão somente o montante de R\$ 11.461.429,31.

Como consequência, foi parcialmente homologada a compensação declarada por meio da PER/DCOMP n.º 28231.12309.190121.1.3.18-9767.

Entendeu a d. Autoridade Fiscal que determinadas receitas não teriam sido oferecidas à tributação do PIS e da COFINS pela Recorrente, bem como que parte dos créditos teria sido indevidamente apropriada. O Relatório Fiscal aponta ainda a necessidade de redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores.

No que diz respeito às receitas não tributadas pela Recorrente e, consequentemente, majoradas pelo Relatório Fiscal, verificam-se abaixo os itens questionados pela Fiscalização, tal como destacado no Recurso Voluntário:

- **Receitas de subvenções para custeio – benefícios e incentivos fiscais do ICMS:** No entendimento da d. Autoridade Fiscal, todos os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS usufruídos pela recorrente em 2018, escriturados nas contas contábeis n. 3222003 (“Incentivos ICMS”) e n. 3229003 (“Inc. Fiscal Subvenções Invest.”), caracterizam-se como subvenções para custeio e, nessa condição, devem compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS; e
- **Receitas de venda de pré-mistura para pães:** No entendimento da d. Autoridade Fiscal, o disposto no inciso XVI, do art. 1º da Lei n. 10925, de 23.7.2004, que estabelece alíquota zero da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as vendas de pré-misturas próprias para a fabricação de pão comum não seria aplicável a 6 (seis) produtos comercializados pela recorrente (Pré Mistura BTX Pães Francês Plus – 25Kg, Pré Mistura BTX Pães Crocantes – 25 Kg, Pré Mistura Pão Francês Predileta 25Kg, Pré Mistura Grandina Pão francês Integral – 5Kg, Pré Mistura Pré-Mescla Pão de forma, Hambúrguer e Hot Dog – 25Kg e Pré Mistura Pré-Mescla Pão Doce – 25Kg);
- **Receitas de venda de milho em grão:** No entendimento da d. Autoridade Fiscal a venda de milho em grão pela Recorrente para determinados adquirentes não estaria abarcada pela regra de suspensão das contribuições, prevista no art. 54 da Lei n. 12350, de 20.12.2010, na medida em que não restou comprovado que tais vendas tenham sido realizadas (i) para pessoas jurídicas produtoras de carnes e miudezas e de aves; ou (ii) pessoas jurídicas produtoras de rações para suínos e aves; e
- **Receitas de prestação de serviços de transporte:** as d. autoridades fiscais concluíram que a recorrente teria deixado de inclusão da apuração das contribuições receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte.

Neste contexto, considerando que a Recorrente adotou o método de rateio proporcional para a apropriação de créditos, nos termos do artigo 6º, §3º c/c artigo 15, III, ambos da Lei n.º 10.833/2003, o Relatório Fiscal *“recalculou os percentuais de rateio dos créditos em razão de ter efetuado as majorações da receita tributada”*.

Além dos fatos acima narrados, em relação os demais créditos fiscalizados foram glosados em razão do seguinte:

- **Créditos apurados sobre fretes:** a fiscalização glosou diversas despesas incorridas pela recorrente a título de frete, fundamentando as suas conclusões em duas alegações, conforme subitens abaixo:
  - **Fretes amparados em conhecimentos de transporte eletrônicos emitidos pela recorrente:** após analisar o modelo logístico relacionado aos fretes contratados pela recorrente, a fiscalização concluiu que (i) não houve a efetiva comprovação dos pagamentos realizados aos transportadores e (ii) as operações realizadas pela recorrente não poderiam ser consideradas como subcontratação de frete, mas como contratação direta dos prestadores de serviços de transporte, inexistindo emissão dos respectivos conhecimentos de transporte tal como exigidos pela legislação estadual;
  - **Frete vinculados a remessas de mercadorias com fim específico de exportação:** de acordo com a fiscalização, a apropriação de créditos sobre gastos com frete de mercadoria adquirida com fins específico de exportação não encontra amparo na legislação;
- **Créditos apurados aluguel:** a fiscalização glosou créditos apurados sobre aluguel de vagões e máquinas, sob o fundamento de que se trata de locações de veículos, de modo que o creditamento não encontra amparo no art. 3º, inciso IV das Leis n. 10637 e n. 10833;
- **Créditos apurados sobre serviços portuários:** a fiscalização glosou créditos apurados sobre despesas de armazenagem, serviços de vigilância, serviços de embarque e administração portuária, todos relacionados à exportação das mercadorias da recorrente, sob o argumento de que tais serviços e locações não guardam relação com o seu processo produtivo, bem como diversos outros serviços relacionados à manutenção industrial, sob a alegação de que não restou comprovada a relação desses serviços com o processo produtivo da recorrente; e
- **Créditos sobre os encargos de depreciação de determinados bens do ativo imobilizado:** por fim, a fiscalização glosou o crédito apurado sobre os encargos de depreciação de determinados bens do ativo imobilizado da recorrente, pois, no seu entendimento, tais bens não guardam relação com o processo produtivo.

Ainda, a i. Autoridade Fiscal também desconsiderou parte do crédito presumido apropriado pela Recorrente, com base nos artigos 31 e 32 da Lei n.º 12.865/2013. Isso ocorreu porque algumas vendas foram devolvidas, mas os respectivos créditos não foram estornados no ano de 2020, e sim apenas no primeiro trimestre de 2022.

A Fiscalização observou também que, em 31/12/2019, não havia saldo de créditos da contribuição disponível para utilização futura como desconto na apuração do tributo em questão. Por esse motivo, nas fichas correspondentes da EFD-Contribuições, os saldos iniciais de créditos de períodos anteriores foram reduzidos a zero, uma vez que já haviam sido utilizados como desconto no período atual.

Cientificada do Despacho Decisório, a Recorrente apresentou sua Manifestação de Inconformidade, que foi julgada improcedente pela 5ª Turma da DRJ09, conforme acórdão assim ementado:

**“Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

*Período de apuração: 01/04/2020 a 30/06/2020*

*PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA POSTERIOR.*

*O prazo para apresentação de provas no processo administrativo fiscal coincide com o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar o lançamento, salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadoras para juntada de documentos após esse prazo.*

*DILIGÊNCIA. PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.*

*Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização se revela prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.*

*ADVOGADO. INTIMAÇÃO EM SEU DOMICÍLIO. VEDAÇÃO.*

*No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, conforme Súmula Vinculante CARF nº 110.*

*ÔNUS DA PROVA. MOMENTO.*

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

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS.*

*Considera-se não impugnada a matéria não contestada expressamente na impugnação, tornando-se a exigência incontroversa e definitiva, sem direito a recurso na esfera administrativa.*

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

*Período de apuração: 01/04/2020 a 30/06/2020*

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.*

*No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que 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 processo produtivo da empresa.*

**ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.**

*O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGFN-MF, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.**

*As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para a COFINS nos termos do art. 1º, § 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Para tal, deve-se observar a necessidade de que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Contudo, neste caso, não há dispositivo legal que vincule tal exclusão ao registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976).*

**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.**

*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 a venda dos insumos é feita a pessoa física, pessoa jurídica produtora de carne ou miudeza de suínos ou aves, ou para pessoa jurídica produtora de rações para suínos ou aves.*

**ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE PARA OS DEMAIS ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CONTRATAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.**

*O estabelecimento empresarial consiste em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Deste modo, a operação praticada por um estabelecimento na aquisição de serviços de transporte para os demais estabelecimentos da empresa não se trata de subcontratação de serviços de transporte, mas de contratação de serviço de transporte, de forma direta e primária, pois inexistente a prestação de serviço a si próprio.*

**ATIVIDADE COMERCIAL EXPORTADORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETES. VEDAÇÃO LEGAL.**

*É vedado à atividade comercial exportadora o aproveitamento de créditos relativos a custos, despesas e outros encargos, inclusive fretes, vinculados às vendas com o fim específico de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.*

**CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep ou Cofins apuradas em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.*

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE LOGÍSTICA PORTUÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.**

*Os valores pagos por serviço global de logística portuária (que abrange diversos serviços, tais como elevação de grãos, recepção, pesagem, estocagem, embarque e recheio de navios etc.) não permitem a apuração de créditos do PIS/Pasep e Cofins, por falta de previsão legal.*

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

**Direito Creditório Não Reconhecido”**

Inconformada, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário no qual argui a improcedência do lançamento, relacionando os seguintes tópicos recursais:

- i. A reunião dos processos para julgamento em conjunto;
- ii. A majoração das contribuições apuradas: os ajustes relacionados nas receitas tributadas. As subvenções para investimento e para custeio; as receitas de venda de pré-misturas para pães; as receitas de venda de milho em grão; e as receitas de prestação de serviços de transporte;

- iii. As glosas de créditos da contribuição indevidamente realizadas pela fiscalização. Os créditos apurados sobre os fretes contratados pela recorrente; os créditos apurados sobre os serviços portuários e demais serviços informados no Bloco A das EFD-Contribuições; e os créditos apurados sobre encargos de depreciação de itens do ativo imobilizado;
- iv. Dos estornos do crédito presumido da cadeia da soja;
- v. A redução de ofício dos saldos de créditos de períodos anteriores; e
- vi. A inaplicabilidade da multa e juros sobre os débitos compensados, visto que a recorrente agiu em observância ao entendimento do próprio fisco.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser parcialmente conhecido.

### 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.

Nas considerações iniciais do acórdão da DRJ, consta o tópico “DA JUNTADA DE DOCUMENTOS”, com a seguinte conclusão:

*“Tais disposições são corroboradas pelo art. 57, § 4º, do Decreto nº 7.574, de 2011, que estabelece que as provas documentais devem ser apresentadas por ocasião da impugnação, sob pena de restar preclusa essa faculdade processual.*

*Portanto, em relação a nova juntada de provas, já ocorreu a preclusão processual.”*

Da análise dos autos, verificou que tiveram 3 juntadas sucessivas quando do protocolo da Manifestação de Inconformidade:

- **1ª solicitação de juntada (fls. 154), no dia 05/06/2023, às 20h:** Manifestação de Inconformidade + documentos;
- **2ª solicitação de juntada (fls. 1062), no dia 05/06/2023, às 20h09:** documentos não-paginável; e
- **3ª solicitação de juntada (fls. 1066), no dia 05/06/2023, às 20h20:** documentos não-paginável.

As juntadas foram realizadas todas no mesmo dia do protocolo da Manifestação de Inconformidade e com poucos minutos de diferença. Após essas juntadas, a Recorrente não fez nova solicitação.

Não vejo qualquer possibilidade de preclusão nesse cenário, pelo que afasto o acórdão da DRJ nesse ponto.

## 2. DA REUNIÃO DOS PROCESSOS PARA JULGAMENTO EM CONJUNTO.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente pede a reunião dos seguintes processos, por entender que a discussão do indevido aproveitamento de crédito de PIS e COFINS, referente ao ano-calendário de 2020, abarcam os mesmos fundamentos e razões de fato e de direito.

| Período | Tributo | Processo             |
|---------|---------|----------------------|
| 1º tri  | PIS     | 13971.906801/2022-69 |
| 1º tri  | COFINS  | 13971.906802/2022-11 |
| 2º tri  | PIS     | 13971.906803/2022-58 |
| 2º tri  | COFINS  | 13971.906804/2022-01 |

A DRJ realizou o julgamento dos processos em conjunto.

Entendo que não é obrigatório o julgamento em conjunto dos referidos processos, apesar de fazer sentido, de toda forma, por estarem sob a minha Relatoria, serão julgados em conjunto os processos 13971.906801/2022-69 e 13971.906803/2022-58.

## 3. DA MAJORAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS: RECEITAS DE SUBVENÇÃO.

O Relatório Fiscal, que embasou o Despacho Decisório, assim dispôs:

*“No decorrer do ano-calendário 2020, a Bunge usufruiu incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, em diversos estados da federação, no valor total de R\$ 691.037.148,295, conforme demonstrado na planilha denominada “Item 3\_sub Invest2020.xlsx”, apresentada pela Bunge em atendimento ao TIF n.º 121/2021. Tais benefícios consistem em dilação de prazo, dispensa de pagamento, redução da base de cálculo, ou na concessão de créditos presumidos ou outorgados, entre outros.*

*Esses incentivos e benefícios fiscais possuem natureza jurídico-contábil de subvenções governamentais e constituem receita da pessoa jurídica conforme disposto pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis mediante o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), de 05 de novembro de 2010.*

*Subvenções para Investimento*

*Atualmente, a Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, disciplina a tributação das subvenções governamentais em seus artigos 30, 54 e 55. Transcreve-se abaixo o disposto pelo artigo 30 que trata do IRPJ e da CSLL, in verbis:*

*(...)*

*Já os artigos 54 e 55 da Lei 12.973, de 2014, alteraram a redação das Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que tratam da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, para estabelecer expressamente que a receita de subvenção para investimentos não-integra a base de cálculo das contribuições:*

*(...)*

*Como se percebe, no caso das contribuições em tela, inexistem nos dispositivos legais, transcritos acima, determinação de que o registro contábil das subvenções para investimento seja efetuado em conta de reservas de lucros.*

*No entanto, à luz do disposto, para escapar da tributação, a lei instituidora das subvenções para investimento deve estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*

#### *Subvenções Correntes ou para Custeio*

*As subvenções correntes ou para custeio consistem em transferências de recursos para auxiliar a pessoa jurídica a cobrir suas despesas operacionais sem que a lei instituidora do incentivo fiscal defina contrapartida direta ao beneficiário dos recursos. A referida rubrica integra a base de cálculo das contribuições em tela conforme interpretação, contrário sensu, dos artigos 1º, § 3º, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, já transcritos acima.*

#### *Parecer Normativo CST n.º 112/1978*

*O Parecer Normativo CST n.º 112, de 1978, da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal (PN CST n.º 112/78) distingue claramente os tipos de subvenção governamental, quais sejam:*

*A) Subvenções para custeio: Conforme o item 2.5 do citado PN CST n.º 112/78, as subvenções para custeio são transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliar/apoiar as despesas operacionais correntes. As pessoas jurídicas beneficiárias estão desobrigadas de vincular estas subvenções à realização de investimentos na implantação ou expansão de empreendimento econômico;*

*B) Subvenções para Investimento: o PN CST n.º 112/78 estabeleceu três requisitos para a caracterização da subvenção para investimentos, resumidos em seu item 7.1.II, quais sejam: (a) a intenção do subvencionador de efetivamente destinar subvenção para investimentos; (b) a efetiva e*

*específica aplicação das subvenções nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (c) o beneficiário da subvenção ser pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.*

*Como se vê, em se tratando de subvenção para investimento, para atender aos requisitos do PN CST n.º 112, de 1978, não basta a lei instituidora apenas estabelecer intenção de estimular empreendimento econômico, é necessária a ocorrência de fato da aplicação dos recursos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.*

*(...)*

#### *Aplicação ao Caso Concreto*

*Atendendo ao quesito 03 do TIF n.º 121/2021, a Bunge apresentou planilha com a relação mensal dos valores escriturados nas contas contábeis n.º 3222003 - INCENTIVOS ICMS e n.º 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST, segregada por Estado e benefício. Reproduz-se abaixo a relação dos benefícios fiscais (no âmbito do ICMS) e os respectivos fundamentos legais, conforme informados na planilha da Bunge:*

#### **CONTA CONTÁBIL n.º 3229003 - INC FISCAL SUBVENCOES INVEST (2020)<sup>6</sup>**

| Filial             | Incentivo Fiscal                                                                      | UF | Nº SAP | Total 2020 (R\$)      |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|----|--------|-----------------------|
| LEM                | DESENVOLVE - Lei 7.980/2001 - Resolução 12/2008                                       | BA | 2348   | 91.987.511,06         |
| Ipojuca            | PRODEPE - Decreto: 21.959/99 - Concessão: 28.729/05 - Postergação: 44.139/17          | PE | 2315   | 55.626.131,72         |
| Suape              | PRODEPE - Decreto: 21.959/99 - Concessão: 23.540/01 - Postergação: 42.119/15          | PE | 2385   | 27.812.643,11         |
| Nova Mutum         | PRODEIC - Lei 7.958/2003 - Termo de Acordo de 2008                                    | MT | 2442   | 57.804.958,18         |
| Rondonópolis       | PRODEIC - Lei 7.958/2003 - Termo de Acordo 2005                                       | MT | 2244   | 140.194.409,56        |
| Uruçui             | Dispensa Pagamento ICMS - Lei 4.859/1996 - Decreto 10.867/2002                        | PI | 2418   | 100.793.089,27        |
| Dourados           | MS EMPREENDEDOR - Lei Compl. 93/2001 - Termo de Acordo 10/2007                        | MS | 2211   | 33.127.315,96         |
| Luziânia           | FOMENTAR - Lei 9.489/1984 - TARE 82/93 - TARE 221/2007 - TARE 289/2016 - TARE 28/2018 | GO | 2223   | 14.946.032,51         |
| <b>Total Geral</b> |                                                                                       |    |        | <b>522.292.091,37</b> |

#### **CONTA CONTÁBIL n.º 3222003 – INC FISCAL CUSTEIO (2020)**

| Filial | Incentivo Fiscal | UF | Nº SAP | Total anual (R\$) |
|--------|------------------|----|--------|-------------------|
|--------|------------------|----|--------|-------------------|

|                   |                                                                                                                        |    |      |                |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|------|----------------|
| Moinho Vera Cruz  | Crédito Presumido Art. 75, XXVI da Parte Geral do Decreto 43.080/02 (RICMS/MG)                                         | MG | 2543 | 11.901.161,74  |
| Gaspar            | Código do Benefício 410 - TTD n° 1350000000 5856                                                                       | SC | 2206 | 22.147.409,93  |
| Luzânia Fábrica   | FOMENTAR – Lei n.º 9.489/1984 - Decreto 4.852/1997 – TARE N.º 18/2018                                                  | GO | 2223 | 41.761.594,14  |
| CD Luzânia        | Anexo IX, art. 11, III do RICMS/GO Decreto 4.852/1997                                                                  | GO | 2422 | 121.623,27     |
| Ponta Grossa      | CRÉDITO PRESUMIDO - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VII, Itens 21 a 24, e 35 - Decreto n.º 7.871/2017, Anexo VI, Item 52 | PR | 2450 | 37.807.196,31  |
| Suape             | Decreto n°23.540/2001 e alterações                                                                                     | PE | 2385 | 6.515.506,93   |
| Moinho D. Caxias  | Crédito Presumido - DECRETO 38.938/2006                                                                                | RJ | 2542 | 0,00           |
| Balsas            | CRÉDITO PRESUMIDO Anexo 1.5 art. 9º RICMS/03 MA. Portaria Gabin n°418/2018                                             | MA | 2271 | 2.087,49       |
| Riachão           | CRÉDITO PRESUMIDO Anexo 1.5 art. 9º RICMS/03 MA. Portaria Gabin n°418/2018                                             | MA | 2407 | 75.380,40      |
| Porto Franco      | CRÉDITO PRESUMIDO Anexo 1.5 art. 9º RICMS/03 MA. Portaria Gabin n°418/2018                                             | MA | 2406 | 0,00           |
| CD Embu das Artes | CRÉDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008                                                  | SP | 2549 | 2.530.710,64   |
| Tatui Moinho      | CRÉDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008                                                  | SP | 2477 | 9.471.855,42   |
| Ribeirão Preto    | CRÉDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008                                                  | SP | 2415 | 519.087,06     |
| Arapatuba         | CRÉDITO OUTORGADO DECRETO 51598/07 - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008                                 | SP | 2529 | 10.563.975,83  |
| CD Santos         | CRÉDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008                                                  | SP | 2550 | 994.556,27     |
| M. Pacifico       | CRÉDITO PRESUMIDO - DECRETO 52585 DE 28/12/2007 E 52838 DE 26/03/2008                                                  | SP | 2554 | 24.332.911,49  |
| Total Geral       |                                                                                                                        |    |      | 168.745.056,92 |

A Bunge também apresentou a documentação mencionada em sua planilha, a saber: atos normativos e concessivos, publicação dos "atos convalidadores", e Certificados de Registro e Depósito emitidos pela Secretaria Executiva do CONFAZ.

O exame da documentação apresentada revela que todos os benefícios e incentivos fiscais concedidos à Bunge estavam em desacordo com a alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, tanto que a própria Bunge afirma na resposta à intimação que os benefícios fiscais foram convalidados com base nas disposições da Lei Complementar n.º 160, de 2017, e Convênio ICMS n.º 190, de 2017.

Assim, para serem legitimados como subvenções governamentais, as unidades federadas devem publicar os atos normativos instituidores dos benefícios e incentivos fiscais, bem como efetuar o registro e o depósito na Secretaria Executiva do Confaz mediante atos de entrega da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos, e a Secretaria do Confaz deve publicá-los no Portal Nacional da Transparência Tributária.

Quanto a esse ponto, vale registrar que os atos de entrega pelos Estados e os atos certificadores emitidos pela Secretaria Executiva do Confaz consistem em expedientes administrativos dotados de presunção de legitimidade e veracidade, logo, a juízo desta auditoria, esses atos administrativos são aptos e suficientes a comprovar o atendimento da Cláusula Segunda, inciso II, do Convênio ICMS n.º 190, de 2017, que trata dos requisitos necessários a convalidar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS."

Estabelecidas as premissas da Fiscalização, passo a analisar o tratamento tributário dispensado às subvenções.

Subvenções são benefícios fiscais concedidos pelos entes tributantes na forma de créditos presumidos, redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros, podendo ser classificadas como subvenções para custeio (para as quais não é exigida contrapartida) ou subvenções para investimento (que estão associadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos).

Enquanto as subvenções de custeio sempre foram tributadas sem restrições pelas autoridades fiscais, a não tributação das subvenções de investimento estava condicionada ao cumprimento de requisitos específicos que limitavam significativamente sua utilização.

As normas pertinentes para estes requisitos incluem o Decreto-Lei n.º 1.598/1977 e a Lei n.º 6.404/1976, que abordam a tributação das subvenções, assim como o artigo 18, da Lei 11.941/2009, que estabeleceu as regras de aplicação do Regime Tributário de Transição (RTT) para as subvenções para investimento, o qual foi posteriormente revogado pela Lei n.º 12.973/2014.

Em relação a Lei n.º 11.941/2009, enquanto seu artigo 18 disciplinava as condições para a exclusão das subvenções da apuração do Lucro Real, o seu artigo 21 destacava que as subvenções de que trata o artigo 18 poderiam ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Esses dispositivos foram revogados quando da publicação da Lei n.º 12.973/2014, que trouxe em seu artigo 30 diversos requisitos para as subvenções de investimento não serem computadas na apuração do Lucro Real.

Especificamente em relação ao PIS e COFINS, a Lei n.º 12.973/2014 também introduziu os incisos X e IX nos artigos 1º, §3º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para especificar que as subvenções para investimento não integravam as bases de cálculo de PIS/COFINS.

Vejamos:

*“Art. 54. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*“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.***

*(...)*

*§ 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;**”*

Art. 55. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

*“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*(...)*

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

*(...)*

*IX - 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;”*  
(meus grifos)

A distinção entre subvenção para custeio e investimento, no entanto, perdeu sua relevância com a promulgação da Lei Complementar n.º 160/2017, cujo objetivo maior era reduzir a guerra fiscal do ICMS.

Com a referida Lei Complementar, o artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 foi alterado para estabelecer que todas as subvenções de ICMS concedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal deveriam ser tratadas como destinadas a investimento. *In verbis*:

*“Art. 9º O art. 30 da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:*

*(...)*

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

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

Assim, a partir da Lei Complementar n.º 160/2017 toda e qualquer subvenção seria conceituada necessariamente como de investimento, podendo ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS, por expressa previsão legal, remanescendo uma discussão quanto a necessidade de reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei n.º 6.404/76, por ausência de previsão legal para tanto.

Para uma melhor análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o tema, impõe-se a análise segregada entre as (i) subvenções concedidas na forma de crédito presumido e as (ii) concedidas nas demais modalidades, como isenção, redução de base de cálculo, redução de alíquota etc.

Isso porque, o entendimento firmado nos tribunais superiores no que se refere às subvenções de investimento concedidos por meio de créditos presumidos são totalmente distintos daqueles concedidos por meio das demais modalidades, considerando a específica natureza que os distinguem.

Nesse sentido, vale o destaque do entendimento firmado pelo C. STJ no EREsp 1.517.492/PR, que julgou indevida a tributação pelo IRPJ e CSLL das subvenções de investimento concedidas por meio de crédito presumido, por violação ao pacto federativo.

Veja-se:

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

***I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.***

***(...)***

***III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.***

***(...)***

***VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a***

***parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.***

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

***XVI – Embargos de Divergência desprovidos” (meus grifos)***

Ainda que o referido julgamento tenha sido para afastar a tributação dos créditos presumidos tão somente para fins do IRPJ e CSLL, tal precedente é perfeitamente aplicável também ao caso do PIS e da COFINS, em razão da *ratio decidendi* de violação ao pacto federativo contida no EREsp 1.517.492/PR. É como entende o STJ em sua jurisprudência, senão, vejamos:

***“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRECEDENTES DO STJ. NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA***

*EXCLUSIVA DO STF, CONFORME ART. 102, III, DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. DECISÃO DO TRIBUNAL A QUO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ.*

*I - Na origem, trata-se de mandado de segurança em que a impetrante objetiva o provimento jurisdicional para assegurar o seu direito de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os incentivos e benefícios fiscais de ICMS. Na sentença, a segurança foi garantida.*

*No Tribunal a quo, a sentença foi mantida.*

*(...)*

*IV - No mérito, a decisão proferida pelo Tribunal de origem, de que a exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL de créditos presumidos de ICMS prescinde de qualquer tipo de limitação ou classificação financeira ou econômica, vai ao encontro da jurisprudência do STJ.*

*V - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como do PIS e da Cofins, observado que tal crédito não caracteriza, a rigor, acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculo da contribuição. Verifica-se ainda que a inclusão do referido crédito, na base de cálculo dos referidos tributos, acaba por violar o pacto federativo, pois a medida impõe uma limitação na eficácia de benefícios fiscais concedidos pelos estados. Nesse sentido: EREsp 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe 1º/2/2018; (...)*

*VI - Agravo interno improvido”*

*(AgInt no AREsp n. 1.898.565/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 31/3/2022. – meus grifos)*

*“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. INADEQUADA AO CASO CONCRETO.*

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.*

*II - Os valores provenientes do crédito presumido de ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e a COFINS.*

(...)

IV - Agravo Interno improvido.”

(AgInt no REsp n. 1.969.318/CE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 16/5/2022, DJe de 19/5/2022. – meus grifos)

No caso do PIS/COFINS, discutiu-se a necessidade de seguir esses requisitos, pois não há previsão expressa para tanto. Assim, com base nas Soluções de Consulta COSIT n.ºs 169/2021 e 253/2023, a Receita Federal vinculou seu posicionamento de que apenas as subvenções para investimento destinadas à implantação ou expansão de empreendimento é que poderiam ser excluídas da base de cálculo do PIS/COFINS.

Segundo o entendimento da Receita Federal, para as subvenções de investimento serem excluídas das bases de cálculo do PIS/COFINS, elas devem ser: (i) concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) deve haver publicação pelo Estado subvencionador, em seus respectivos diários oficiais, da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e (iii) deve haver o registro e depósito da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais na Secretaria Executiva do CONFAZ.

A discussão da tributação do crédito presumido pelo PIS e COFINS, ainda resta pendente de conclusão no STF quando do julgamento do Tema 843, que julga a *“possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal”*.

Por sua vez, a Receita Federal estabeleceu na Solução de Consulta COSIT n.º 169/2021 o seu entendimento quanto aos cumprimentos dos requisitos do artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, para a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo do PIS/COFINS:

*“Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

***As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins nos termos do art. 1º, § 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Para tal, deve-se observar a necessidade de que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Contudo, neste caso, não há dispositivo legal que vincule tal exclusão ao registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976). (...)***

*Contribuição para o PIS/Pasep*

***As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep nos termos do art. 1º, § 3º, X, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de***

**2002. Para tal, deve-se observar a necessidade de que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Contudo, neste caso, não há dispositivo legal que vincule tal exclusão ao registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976)."** (meus grifos)

Tal entendimento foi reforçado com a Solução de Consulta COSIT nº 253/2023, que seguiu o mesmo raciocínio de ser necessário, para a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, o cumprimento dos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, exceto quanto a necessidade de registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei nº 6.404/1976).

Assim, segundo o entendimento da Receita Federal, para ser caracterizado como Subvenção para Investimentos, para fins de exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS, os referidos benefícios deveriam:

- i. ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- ii. ser publicados pelo Estado subvencionador, em seus respectivos diários oficiais, da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e
- iii. ser registrados em documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais na Secretaria Executiva do CONFAZ.

No CARF, a jurisprudência, sob esse prisma, tem oscilado quanto ao cumprimento dos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo do PIS e COFINS.

Toma-se como exemplo o acórdão nº 3301-009.571, de janeiro de 2021, de relatoria do Conselheiro Salvador Cândido, o qual consignou que, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido os requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integra a base de cálculo das contribuições. Veja-se:

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

***INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. COFINS. NÃO INCIDÊNCIA***

***Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.***

***Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.***

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA

***Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.***

***Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.”***

(Processo 13116.722113/2015-07, Acórdão 3301-009.571 – meus grifos)

Além disso, no acórdão n.º 3402-008.487, de maio de 2021, de Relatoria da Conselheira Maysa Deligne, foi decidido que o benefício fiscal decorrente de crédito presumido do ICMS, concedido pelo Estado da Bahia, não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime, tratando-se de verdadeiras reduções de custos. Confira-se:

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

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/12/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

***Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.***

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

***Não incide o PIS e a Cofins apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.***

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

*Período de apuração: 31/01/2005 a 31/12/2007*

*PIS E COFINS. MESMA BASE FÁTICA.*

*Uma vez que os lançamentos de PIS e COFINS recaem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, inexistentes no caso quaisquer aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.”*

(Processo 13502.000950/2009-71, Acórdão n.º 3402-008.487 – meus grifos)

É possível verificar que, diferentemente do acórdão n.º 3301-009.571, da análise do acórdão n.º 3402-008.487, a Relatora entendeu descabida a análise dos requisitos da Lei Complementar n.º 160/2017 para fins de exclusão da subvenção de investimento da base de cálculo do PIS e da COFINS, já que se tratava de crédito presumido e o entendimento do STJ já era suficiente para afastar a cobrança (pacto federativo). Assim registrou a Relatora em seu voto:

*“Além dos julgados do Superior Tribunal de Justiça acima referenciados, outros mais recentes enfrentaram a matéria da tributação dos créditos presumidos de ICMS. Especificamente ao tratar do IRPJ e da CSLL, a Ministra Regina Helena Costa evidencia não apenas a ausência de natureza jurídica de receita dos créditos presumidos, mas também o fato de sua tributação acabar por enfraquecer o próprio pacto federativo e a autonomia dos Estados Federados no exercício de sua competência tributária: (...)*

*Entende-se, portanto, descabida a tributação dos créditos presumidos de ICMS concedidos no âmbito do programa PROBAHIA, vez que não possuem natureza jurídica de receita, não se tratando de ingresso novo, mas uma recomposição de custo realizado no investimento pela Recorrente no Estado da Bahia. (...)*

*Mostra-se desnecessário, portanto, analisar os requisitos da Lei Complementar n.º 160/2017, vez que as subvenções estaduais não se enquadram no conceito de receita. No caso aqui sob análise, não foi posta em dúvida pela fiscalização qualquer ponto quanto ao crédito presumido concedido e a sua caracterização como uma subvenção para investimento, apenas entendendo a fiscalização que caberia a incidência do PIS e da COFINS por se tratar de receita do sujeito passivo. Entendimento este que, como visto, não merece ser mantido.”*

Já no CSRF, a 3ª Turma do CSRF, em 19/10/2023, entendeu por aplicar a Lei Complementar n.º 160/2017 para PIS/COFINS, condicionando a exclusão da base de cálculo ao registro da subvenção em conta de resultado. Confira-se a ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2008, 2009 SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS VINCULADOS AO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. IRPJ CSLL.*

*A partir do advento da Lei Complementar no 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-*

*fiscais relativos ao ICMS concedidos por Estados e Distrito Federal, destacando ainda o caráter retroativo desse direcionamento, consoante o estabelecido no art. 10 da LC no 160, de 2017, e tendo em conta o entendimento firmado de forma vinculante pelo STJ no Tema Repetitivo 1182, que ressalva a aplicação do decidido no ERESP 1.517.492/PR (relativo a crédito presumido)."*

Em que pese tal discussão, entendo que a solução da questão não passa pela distinção das subvenções para custeio ou para investimento.

O PIS e a COFINS são contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento. É como dispõe o artigo 195, I, b, da Constituição Federal:

*"Art. 195. A **seguridade social será financiada por toda a sociedade**, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, **incidentes sobre:***

*(...)*

*b) **a receita ou o faturamento;**"* (meus grifos)

Como é cediço, para fins de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, somente constitui receita ou faturamento o efetivo benefício econômico de aumento nos ativos ou diminuição nos passivos, e aquele benefício que decorra da atividade empresarial – venda de produtos ou serviços.

A partir dessa premissa, para ser considerada receita, a quantia precisa proporcionar benefícios econômicos reais, isto é: fixar-se definitivamente ao patrimônio do contribuinte.

Do ponto de vista contábil, as subvenções configuram receitas das pessoas jurídicas. Isto porque, pelo enfoque das ciências contábeis, *"receitas são os aumentos nos ativos ou reduções nos passivos que aumentam o patrimônio líquido e que não advêm de contribuições dos sócios"*.

Contudo, em que pese sejam ciências correlatas, o conceito constitucional e jurídico de receita (jurídico) não está vinculado ao conceito contábil.

O STF já se manifestou a esse respeito no RE 606.107/RS (Tema 283) que tratou da incidência do PIS e da COFINS não-cumulativos sobre valores recebidos a título de transferência de ICMS, de relatoria da Min. Rosa Weber, a partir do qual ficou consignado que: *"O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. (...) **Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o***

***ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”.***

Quanto ao conceito de faturamento, há muito se encontra consolidado pela jurisprudência do STF de que “faturamento” é sinônimo de “receita bruta” e ambos significam a receita decorrente de negócios jurídicos celebrados pelos contribuintes (como a venda de mercadorias e a prestação de serviços), consubstanciando aquilo que é recebido pela pessoa em contrapartida pela realização daquele tipo operação.

Registre-se que, após esses julgamentos, o legislador ordinário curvou-se aos conceitos constitucionais definidos pelo E. STF.

O conceito legal de receita bruta é previsto no artigo 12, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, ao qual os artigos 1º, §1º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2002 passaram a fazer expressa referência, e assim dispõe:

***“Art. 12. A receita bruta compreende:***

*I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;*

*II - o preço da prestação de serviços em geral;*

*III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e*

*IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”*

Conclui-se, portanto, que sob o específico prisma constitucional (jurídico), a receita bruta deve ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Nesta seara, rememore-se o ensino do Professor Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar; MACHADO SEGUNDO, Hugo Brito. Uma introdução à ciência das finanças. 19. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015):

*“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”*

Já nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, In "Direito Tributário Atual, vol. 17, coedição do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e da Editora Dialética.), a receita se traduz como qualquer ingresso que se incorpore positivamente ao patrimônio. Veja-se:

*“Destarte, entendo que o conceito de receita não é um conceito contábil, mas, sim, um conceito jurídico, que assim se resume: (i) Receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio (...); (ii) Por conseguinte, a receita é um “plus jurídico” que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não*

*acarrete aumento patrimonial, ou mesmo que acarrete redução patrimonial; por isso, é mais apropriado dizer que receita agrega um elemento positivo ao patrimônio; e (iii) Receita é um novo direito (...) de qualquer natureza e de qualquer origem, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, desde que pertencente ao próprio patrimônio, e que não acarrete para o seu adquirente qualquer nova obrigação”.*

É importante lembrar que o STF, durante o julgamento do RE n.º 574.706/PR, Tema 69, tratando da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, posicionou-se no entendimento de que tributos, mesmo que passem pelo caixa da empresa, não se qualificam como receita para fins tributários:

**“STF RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.**

*1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.*

*2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.*

**3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.**

*3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.*

*4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.” (meus grifos)*

Nesse sentido, entendo que se deve aplicar às subvenções o mesmo racional, pois são outorgadas no contexto de incentivo fiscal, ou seja, são renúncia fiscal dos Entes Federativos concedentes, no âmbito de suas políticas econômico-sociais, cuja tributação por Ente Federativo diverso não se pode admitir.

Por essas razões, à luz dos conceitos constitucionais e legais de “faturamento”, “receita” ou “receita bruta” já definidos pelo STF, no meu convencimento, as subvenções de ICMS não são um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo” revelador de capacidade contributiva e, logo, não podem sofrer a incidência do PIS e da COFINS.

Parar corroborar com esse entendimento, reputo interessante, para análise da controvérsia, as razões de decidir do acórdão n.º 3401-012.295, de relatoria do Ilustre Conselheiro Renan Gomes Rego. O caso deste acórdão, tal como o precedente acima do STF, avalia situação de crédito presumido de ICMS, no entanto, reputo que o racional decisório é semelhante ao presente caso, uma vez que se avalia o conceito de receita *versus* a reduções de custos.

Confira-se, assim, os seguintes trechos:

*“Esse entendimento invocado pela Fiscalização, contudo, já foi enfrentado e afastado por este Egrégio Conselho Administrativo em outras oportunidades, com base nos posicionamentos deste Tribunal Administrativo, do Supremo Tribunal Federal – STF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre o tema. Entende-se que os créditos presumidos de ICMS concedidos nos programas estatais de incentivo ao investimento **não representam receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS por não possuírem natureza jurídica de receita, tratando-se de verdadeiras reduções de custos.***

*Nessa linha relacional, considerando que os créditos decorrentes de subvenção não integram o conceito de receita, afastando a incidência do PIS/Pasep e da COFINS na sistemática da não-cumulatividade, citam-se inúmeros julgamentos deste Conselho (a exemplo os recentes Acórdãos 9303006541 e 9303006.606 CSRF da Lavra da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello e Acórdãos 9101-00.566, 3201002.638, 3402-003.042, 3301- 002.970 e 3402-002.904, 1302-002.303). Assim como ainda transcrevo a ementa de outros:*

*(...)*

***A afirmação encontra lastro no entendimento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, no sentido de que o conceito constitucional de receita bruta implica em um ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.***

*Em razão do entendimento externado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, esvazia-se a discussão sobre a correta classificação contábil do referido crédito de ICMS (subvenção para custeio, para investimento, recuperação de custo ou de despesa). Importa a transcrição da ementa do julgado:*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.*

*I Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.*

*II A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.*

*III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.*

*IV O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.*

*V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a*

*determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.*

*VI O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.*

*VII Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.*

*VIII Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.*

*IX Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543B, § 3º, do CPC.*

*(RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe231 DIVULG 22112013 PUBLIC 25112013)” (meus grifos)*

De igual forma, tratando-se de subvenção, um incentivo, não vejo correlação com receita oriunda da venda de bens, prestação de serviços ou vínculo direto com a atividade da Recorrente. Assim, considerando também o enquadramento nessa natureza jurídica, entendo que as subvenções em questão não podem integrar a base de cálculo do PIS/COFINS.

Dou provimento ao Recurso Voluntário quanto a esse tópico.

#### 4. DA MAJORAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS: RECEITAS DE VENDA DE PRÉ-MISTURA PARA PÃES.

Conforme se verifica do Despacho Decisório (fls. 160 e seguintes), entendeu a d. Autoridade Fiscal que as pré-misturas para pães deveriam ter suas saídas tributadas.

Isso porque, em seu entendimento, as receitas com venda das pré-misturas para pães que extrapolem a lista de ingredientes fixadas na exposição de motivos que acompanha a Medida Provisória n.º 433/2008, devem ser oferecidas a tributação. Veja-se o seguinte trecho do referido despacho:

*“A Medida Provisória (MP) n.º 433, de 27 de maio de 2008, convertida na Lei n.º 11.787, de 25 de setembro de 2008, acrescentou o inciso XVI ao artigo 1º da Lei n.º 10.925, de 2004, para reduzir a zero as alíquotas das contribuições em tela incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de pré-misturas para fabricação de pão comum classificado no código 1901.20.00 Ex 01 da Tipi, nestes termos:*

*Lei n.º 10.925/2004:*

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

*[...]*

*XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi. (destaquei)*

*A proposta de edição da MP n.º 433, vale esclarecer, foi acompanhada da Exposição de Motivos (EMI) n.º 00074 – MF/MT, de 16 de maio de 2008, a qual foi taxativa ao estabelecer a definição de “pão comum” para os efeitos da desoneração pretendida. Confira-se a reprodução integral da citada Exposição de Motivos:*

*“(…)*

*2. A proposta objetiva reduzir o impacto no preço do pão comum dos aumentos de custos relativos a insumos e transporte. Entende-se por “pão comum” o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar. Com esta medida garante-se que não faltará o pão de trigo na mesa do brasileiro, item indispensável a sua dieta.*

*3. O art. 1º do Projeto de Medida Provisória reduz para 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre a*

*importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de trigo, de farinha de trigo, de pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e de pão comum. Já o art. 2º isenta as cargas de trigo e de farinha de trigo do pagamento do AFRMM. Tais medidas estender-se-ão até 31 de dezembro de 2008.*

*(...)*

*6. A relevância e urgência da edição da medida proposta decorre do quadro de abastecimento do trigo no mercado mundial em 2008, fazendo-se necessário, para atenuar os impactos do aumento do custo do trigo sobre o preço de item relevante na composição da cesta básica da população brasileira de menor renda, a desoneração temporária do trigo, da farinha de trigo, da pré-mistura e do pão comum, mediante atribuição de alíquota zero das contribuições, de maneira que seus efeitos se façam sentir de imediato, mitigando os efeitos de um cenário externo adverso em termos de elevação de preços.*

*(...)”*

*Como se percebe, o legislador pátrio fixou na EMI n.º 00074, de 2008, a definição de pão comum para efeito da desoneração pretendida:*

***“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” (destaquei)***

*Com efeito, o Decreto n.º 6.465, publicado na mesma data da MP n.º 433 (27 de maio de 2008), alterou a TIPI mediante o desdobramento do código de classificação 1901.20.00 com o propósito de criar o seguinte destaque na sua descrição: “EX 01 – Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum”. Confira-se o texto do citado Decreto:*

*Decreto n.º 6.465, de 27 de maio de 2008:*

*Art. 1º Ficam criados na Seção IV da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, os desdobramentos na descrição dos códigos de classificação relacionados no Anexo, efetuados sob a forma de destaque “Ex”, observadas as respectivas alíquotas.*

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

#### ANEXO

| NCM        | DESCRIÇÃO                                                          | ALÍQUOTA (%) |
|------------|--------------------------------------------------------------------|--------------|
| 1901.20.00 | Ex 01 - Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum | 0            |
| 1905.90.90 | Ex 01 - Pão do tipo comum                                          | 0            |

Com a edição do Decreto n.º 6.465, de 2008, o código de classificação 1901.20.00 ficou desdobrado na tabela TIPI conforme demonstrado abaixo:

| NCM        | DESCRIÇÃO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 19.01      | Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições. |
| 1901.10    | - Preparações para alimentação de lactentes e crianças de tenra idade, acondicionadas para venda a retalho                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 1901.10.10 | Leite modificado                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 1901.10.20 | Farinha láctea                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 1901.10.30 | A base de farinha, grumos, sêmola ou amido                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 1901.10.90 | Outras                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 1901.20.00 | - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|            | Ex 01 - Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

**O desdobramento do código de classificação 1901.20.00 sob a forma de destaque “Ex 01 – Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum” ocorreu na mesma data da edição da MP n.º 433 para justamente viabilizar a aplicação da alíquota zero das contribuições, apenas e tão somente, às pré-misturas para a fabricação de “pão comum” conforme a definição fixada pela respectiva Exposição de Motivos, qual seja: “produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.”**

O acórdão da DRJ assim entendeu:

“Antes de adentrar na análise do tópico, importa registrar que a pré-mistura para o pão de forma, de acordo a TIPI, excerto abaixo colacionado, deve ser classificada na NCM 1905.90.10. Com efeito, considerando-se que, conforme será demonstrado a seguir, somente as pré-misturas destinadas à produção dos itens classificados na posição 1901.20.00 Ex 01 da NCM (pão comum) estão sujeitos à alíquota zero, as receitas decorrentes das vendas das pré-misturas para pão de forma, independentemente de qualquer discussão sobre a sua composição, devem ser tributadas.

E mais. Se uma “pré-mistura exclusiva para pão de forma” deve ser tributada, mesmo tratamento deve ser dado a uma “pré-mistura para pão de forma, hambúrguer e hot-dog”.

|            |                                                                                                                                                                                                                                        |   |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| 19.05      | Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes. |   |
| 1905.10.00 | - Pão crocante denominado <i>knäckebrot</i>                                                                                                                                                                                            | 0 |
| 1905.20    | - Pão de especiarias                                                                                                                                                                                                                   |   |
| 1905.20.10 | Panelone                                                                                                                                                                                                                               | 0 |
| 1905.20.90 | Outros                                                                                                                                                                                                                                 | 0 |
| 1905.3     | - Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes; <i>waffles</i> e <i>wafers</i> :                                                                                                                                                  |   |
| 1905.31.00 | -- Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes                                                                                                                                                                                   | 0 |
| 1905.32.00 | -- <i>Waffles</i> e <i>wafers</i>                                                                                                                                                                                                      | 0 |
| 1905.40.00 | - Torradas ( <i>toasts</i> ), pão torrado e produtos semelhantes torrados                                                                                                                                                              | 0 |
| 1905.90    | - Outros                                                                                                                                                                                                                               |   |
| 1905.90.10 | Pão de forma                                                                                                                                                                                                                           | 0 |
| 1905.90.20 | Bolachas                                                                                                                                                                                                                               | 0 |
| 1905.90.90 | Outros                                                                                                                                                                                                                                 | 0 |
|            | Ex 01 - Pão do tipo comum                                                                                                                                                                                                              | 0 |

Continuando.

A receita oriunda da venda de pré-misturas para a fabricação de pão comum passou a ser tributada com alíquota zero, para fins de apuração do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do inciso XVI, do art. 1º, da Lei nº 10.925, de 2004, incluído pela Lei nº 11.787, de 2008, in verbis:

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

XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi.

A seguir, a transcrição da citada NCM:

|            |                                                                                                                                   |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1901.20.00 | - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05 |
|            | <b>Ex 01</b> - Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum                                                         |
| 1905.90.10 | Pão de forma                                                                                                                      |
| 1905.90.20 | Bolachas                                                                                                                          |
| 1905.90.90 | Outros                                                                                                                            |
|            | <b>Ex 01</b> - Pão do tipo comum                                                                                                  |

Quanto ao enquadramento no Ex 01 da TIPI, referente ao código NCM 1905.90.90, mencionado no dispositivo acima transcrito, **se faz necessário compreender a abrangência da designação “Pão do tipo comum” utilizada pelo legislador pátrio na criação deste Ex. Para isso recorre-se à Exposição de Motivos EMI nº 00074/2008 – MF/MT, de 16 de maio de 2008, que acompanhou a Medida Provisória nº 433, de 27 de maio de 2008, convertida na Lei nº 11.787, de 2008, onde consta, em seu parágrafo 2º, a seguinte definição:**

(...) 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. (Destaquei)

**Desta forma, considerando que o Ex 01 da TIPI foi criado para possibilitar a concessão do benefício fiscal para o pão comum (instituído originalmente pela MP 433, de mesma data do Decreto nº 6.465, de 2008, decreto este responsável pela criação do referido Ex), a qualificação do produto alimentício como tal, presente na Exposição de Motivos da MP nº 433, de 2008, se torna de total relevância; afinal foi para isso que o destaque Ex 01 foi instituído e, portanto, deve ser considerado nos estritos termos da legislação que ensejou a sua criação.**

Vale ressaltar que as NESH da posição 19.05 ao definirem o pão comum como o que, “frequentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal” esclarecem o

alcance da referida posição e não apresentam conflito em relação à legislação interna. A intenção do legislador pátrio, exposta na EMI nº 00074, de 2008 – MF/MT, foi restringir o benefício a um produto dentre os classificados no código 1905.90.90.

**Não bastasse isso, no caso em concreto, conforme demonstrado pela própria requerente em sua manifestação de inconformidade, na tabela abaixo colacionada (fl. 284), as pré-misturas para pão francês, pão doce, pão de forma, de hot dog e de hambúrguer (e até para o pão integral produzido pela contribuinte), não são compostas apenas por farinha de trigo, fermento biológico, água e sal e/ou açúcar tal como determina a norma legal:**

(...)

**Ademais, nem seria preciso analisar a composição das pré-misturas, isto porque 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 por serem próprias à fabricação de outros tipos de pães não têm este benefício.**” (meus destaques)

Em seu Recurso Voluntário, alega a Recorrente que as operações com pré-misturas estão sujeitas à alíquota zero por força do disposto no inciso XVI do art. 1º da Lei n.º 10.925/2004, incluído pela Lei n.º 11.787/2008, que assim determina:

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

(...)

XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi.”

Destaca em seu Recurso Voluntário que:

“Ocorre que, no entendimento do Relatório Fiscal que fundamentou as glosas ora em análise, a recorrente não teria cumprido as exigências legais para a aplicação da alíquota zero sobre essas receitas, pois as pré-misturas comercializadas não seriam próprias para a produção de pão do tipo comum, mas, sim, para a produção de pães francês, pão integral, pão doce, pão de forma, pão de hot-dog e pão de hambúrguer.

**Segundo a d. autoridade fiscal, o site da recorrente comprovaria que as pré-misturas em questão seriam, na realidade, próprias para a fabricação de pães que não aqueles do tipo comum, na medida em que na sua composição há outros**

**ingredientes que não apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.**

**Isso porque a fiscalização alega que os pães comuns, cuja receita de venda é alcançada pela norma ora em questão, são aqueles produzidos com somente esses ingredientes, nos termos da Exposição de Motivos (EMI) n. 00074 – MF/MT, de 16.5.2008, que acompanhou a Medida Provisória n. 433, de 27.5.2008, convertida na Lei n. 11787.**

(...)

**As conclusões fiscais foram endossadas pelo v. acórdão recorrido, que alegou 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 por serem próprias à fabricação de outros tipos de pães não têm este benefício.”**

**Assim, a discussão sub judice gira em torno de se definir se as pré-misturas vendidas pela recorrente são próprias para a fabricação de pão do tipo comum.”**

(meus destaques)

A Recorrente aduz ainda que as pré-misturas próprias para a fabricação de pão comum, podem, muitas das vezes, serem também próprias para a fabricação de outros tipos de pão e que isso não retiraria a tributação à alíquota zero. Em seu entendimento, ser própria para a fabricação de pão comum, não quer dizer ser exclusivamente usada para tal.

Eis as pré-misturas em questão:

| Pré Mistura - Pré Mescla<br>Pão Francês                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Pré Mistura - Pré Mescla<br>Pão Forma, Pão Hambúrguer e HotDog                                                                                                                                                                                                                                                                      | Pré Mistura - Pré Mescla<br>Pão Doce                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Pré Mistura - Pré Mescla<br>Pão Integral                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b><u>Ingredientes:</u></b><br>farinha de trigo enriquecida com ferro, ácido fólico, sal, açúcar, estabilizantes: ésteres de ácido diacetil tartárico e mono e diglicerídeos de ácidos graxos e estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, melhoradores de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida.<br><br>CONTÉM GLÚTEN. | <b><u>Ingredientes:</u></b><br>farinha de trigo enriquecida com ferro, ácido fólico, sal, açúcar, emulsificantes: mono e diglicerídeos de ácidos graxos e estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, melhorador de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida, conservante: propionato de cálcio<br><br>CONTÉM GLÚTEN. | <b><u>Ingredientes:</u></b><br>farinha de trigo enriquecida com ferro, ácido fólico, sal, açúcar, emulsificantes: mono e diglicerídeos de ácidos graxos e estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, melhorador de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida, conservante: propionato de cálcio<br><br>CONTÉM GLÚTEN. | <b><u>Ingredientes:</u></b><br>farinha de trigo enriquecida com ferro, ácido fólico, sal, açúcar, emulsificantes: mono e diglicerídeos de ácidos graxos e estearoil-2-lactil lactato de cálcio e polisorbato 80, melhorador de farinha: ácido ascórbico e azodicarbonamida, conservante: propionato de cálcio<br><br>CONTÉM GLÚTEN. |

Para a Recorrente, os ingredientes que extrapolam a farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar nas pré-misturas em questão, são emulsificantes, estabilizantes e

conservantes, ingredientes que não seriam suficientes para tornar as pré-misturas incapazes de serem utilizadas para a produção de pão francês ou pão comum.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Como já demonstrado acima, especialmente na transcrição do Termo de Verificação Fiscal e de trechos do acórdão da DRJ, **a exposição de motivos da Medida Provisória n.º 433/2008, convertida na Lei n.º 11.787/2008, esclarece que o pão comum é “obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar” e qualifica essa exata mistura à sujeição da alíquota zero.**

Portanto, havendo outros ingredientes senão aqueles expressamente descritos acima, não se pode conferir a alíquota zero do artigo 1º, XVI, da Lei n.º 10.925/2004, já que não enquadradas na pré-misturas para pão comum expressamente definidos na exposição de motivos da Medida Provisória n.º 433/2008 que, transcrevo novamente abaixo para esclarecimento:

***“2. A proposta objetiva reduzir o impacto no preço do pão comum dos aumentos de custos relativos a insumos e transporte. Entende-se por “pão comum” o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar. Com esta medida garante-se que não faltará o pão de trigo na mesa do brasileiro, item indispensável a sua dieta.”***  
(meus destaques)

Portanto, entendo que não merecem prosperar os argumentos da Recorrente.

Neste sentido, assim foi o entendimento da C. 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção deste E. CARF, em julgamento da mesma matéria e mesma Recorrente, conforme ementa:

***“MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PÃO COMUM. ALÍQUOTA ZERO.***

***De acordo com o estabelecido na NESH combinado com a exposição de motivos da Lei no 11.787/08, que ampliou o benefício de redução da alíquota das contribuições sociais a zero, somente deve ser aplicada a alíquota zero nas vendas de pré-misturas para fabricação de pães compostos apenas por farinhas de cereais, fermento, sal e/ou açúcar.”***

(Acórdão 3401-012.629 – meus destaques)

Não acolho, portanto, as razões recursais quanto a este ponto.

## **5. DA MAJORAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS: RECEITAS DE VENDA DE MILHO EM GRÃO.**

Conforme se verifica do Despacho Decisório (fls. 1896 e seguintes), a d. Autoridade Fiscal entendeu que o montante das receitas de vendas de milho em grão referente às pessoas jurídicas GRANJA SÃO LUIS II LTDA, KATAYAMA ALIMENTOS LTDA e SUINOBRAS ALIMENTOS LTDA

deveria ser acrescido à base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS e, assim, o valor foi excluído do montante das receitas não tributadas, para fins de recálculo do rateio dos créditos.

Alega a Recorrente:

*“Contudo, conforme restará evidenciado a seguir, a recorrente demonstrou que as referidas adquirentes estavam cientes que o milho em grãos adquirido deveria ser destinado à produção de algum dos mencionados produtos, razão pela qual a recorrente procedeu de forma correta ao deixar de tributar as receitas auferidas em decorrência da venda do milho em grãos a essas empresas.*

*A suspensão de tributação das receitas decorrentes dessas vendas deu-se com fundamento no art. 53 da Lei n 12350, de 20.12.2010, in verbis:*

*“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:*

***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***

*(...)*

*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.” (destaques da recorrente)*

*Confira-se a lista dos produtos classificados nas posições mencionadas nas alíneas “a” e “b” do inciso I do artigo supratranscrito:*



**Nomenclatura**

\* Selecionar a Data: 01/06/2023 \* Pesquisa: Digite o código NCM ou descrição ☐ Expressão Exata

SEÇÃO I - ANIMAIS VIVOS E PRODUTOS DO REINO ANIMAL

Capítulo 01 Animais vivos.

|       |                                                                                                                                         |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 01.01 | Cavalos, asininos e muares, vivos.                                                                                                      |
| 01.02 | Animais vivos da espécie bovina.                                                                                                        |
| 01.03 | Animais vivos da espécie suína.                                                                                                         |
| 01.04 | Animais vivos das espécies ovina e caprina.                                                                                             |
| 01.05 | Aves da espécie <i>Gallus domesticus</i> , patos, gansos, perus, peruas e galinhas-d'angola (pintadas), das espécies domésticas, vivos. |
| 01.06 | Outros animais vivos.                                                                                                                   |

As alíneas “a)” e “b)” do inciso I supratranscrito estabelecem, como bem afirmado pelo Relatório Fiscal, a suspensão da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS na venda de insumos de origem vegetal para produtores de carne suína e ovina e de rações para suínos e aves.

De se notar que, nesse caso, a recorrente não está legalmente obrigada a exigir de seus adquirentes qualquer declaração referente ao cumprimento dos requisitos para aplicação da suspensão.

Outrossim, segundo as normas transcritas, os insumos vegetais vendidos não precisam ser utilizados na produção de carnes e ração destinados à venda pela respectiva adquirente, ao contrário do que entendeu a d. autoridade fiscal e a DRJ09.

A desoneração é aplicada mesmo que os insumos sejam utilizados na produção de ração para alimentação de animais que não serão vendidos ou abatidos para produção de carne.

Este é exatamente o caso ora em tela. Como apontado na página 50 do Relatório Fiscal, as adquirentes do milho em grãos têm como atividade principal a produção de suínos, ovos, pintos, frangos ou outros galináceos. Assim, com vistas a manter as respectivas produções, as empresas adquiriram o milho em grãos da recorrente para produção de ração de suínos e aves, como requer a Lei, mas a ração foi utilizada para a alimentação de animais próprios e não para comercialização.

Segundo a d. autoridade fiscal e a decisão ora recorrida, o milho vendido não teria sido utilizado para a produção de carne de suínos ou de aves ou para produção de ração para suínos ou aves, uma vez que a adquirente não exerceria essas atividades.

*A conclusão está equivocada. Ora, se as empresas têm como atividade principal a venda de ovos ou a criação de suínos, pintos, frangos ou outros galináceos, é certo que ela necessita de ração para esses animais e para as galinhas que, por sua vez, fornecem os ovos posteriormente comercializados.*

*Foi justamente para esse fim que as referidas empresas adquiriram o milho em grãos, classificado na posição 10.05 da TIPI, da recorrente.*

*Imperioso frisar que, ao contrário do que alegam a d. autoridade fiscal e a DRJ09, não há qualquer disposição na legislação que leve a crer que a ração para suínos e aves deve ser produzida pela adquirente para comercialização, e não apenas para consumo próprio, para que a receita possa deixar ser tributada. (...)”*

O artigo 54, da Lei n.º 12.350/2010, assim determina:

*“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:*

*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*

*(...)*

*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.”*

Como se vê, o artigo 54, inciso I, alíneas ‘a’ e ‘b’, da Lei n.º 12.350/2010, instituiu a suspensão do pagamento do PIS e da COFINS nas vendas de insumos de origem vegetal a pessoas jurídicas produtoras de carnes e miudezas de suínos (NCMs 0203, 0206.30.00, 0206.4 e 0210.1), produtoras de carnes ou miudezas de aves (NCM 0207) e a pessoas jurídicas produtoras de rações (NCM 2309.90) para alimentação de suínos e aves (NCM 0103 e 0105).

Por sua vez, a IN RFB n.º 1.157/2011 regulamentou a suspensão em questão, nos seguintes termos:

***“Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:***

*I - insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);*

***II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; III - animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM; e IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.***

*(...)*

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

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

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

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

***c) pessoas físicas;***

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

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

Portanto, nos termos do disposto nas alíneas ‘a’ e ‘b’ do inciso I do art. 4º da IN acima transcrita, gozam da suspensão das contribuições as vendas feitas a pessoas jurídicas produtoras de carne e miudezas de suínos e de aves, e de preparações utilizadas na alimentação

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

Importante observar que as vendas em questão foram realizadas para as seguintes empresas:

| CNPJ               | Nome empresarial         | CNAE      | Descrição CNAE                                            |
|--------------------|--------------------------|-----------|-----------------------------------------------------------|
| 28.112.958/0001-93 | GRANJA SAO LUIS II LTDA  | 0155-5/05 | Produção de ovos                                          |
| 47.765.979/0001-52 | KATAYAMA ALIMENTOS LTDA  | 0155-5/05 | Produção de ovos                                          |
|                    |                          | 0111-3/02 | Cultivo de milho                                          |
|                    |                          | 0111-3/99 | Cultivo de outros cereais não especificados anteriormente |
|                    |                          | 0151-2/01 | Criação de bovinos para corte                             |
|                    |                          | 0153-9/02 | Criação de ovinos, inclusive para produção de lã          |
|                    |                          | 4633-8/02 | Comércio atacadista de aves vivas e ovos                  |
|                    |                          | 4639-7/01 | Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral     |
|                    |                          | 6462-0/00 | Holdings de instituições não-financeiras                  |
|                    |                          | 6810-2/02 | Aluguel de imóveis próprios                               |
| 10.834.577/0004-03 | SUINOBRAS ALIMENTOS LTDA | 0154-7/00 | Criação de suínos                                         |

Como se vê, nenhuma das empresas tem como atividade a fabricação de ração para suínos ou aves.

Em suas razões, a Recorrente informa que as empresas têm como atividade principal a venda de ovos ou a criação de suínos, pintos, frangos ou outros galináceos, é certo que ela necessita de ração para esses animais e para as galinhas que, por sua vez, fornecem os ovos posteriormente comercializados.

Apesar da atividade de fabricação de ração, como visto, não constar no CNAE de nenhuma das empresas acima indicadas, a Recorrente juntou aos autos declarações das adquirentes do milho acerca da utilização dos mesmos. Vejamos:

#### **Granja São Luis (fls. 700)**

Granja São Luis II Ltda, pessoa jurídica de direito privado, com sede localizada à Rodovia PE 180, KM 17, S/N, Zona Rural, São Bento do Una - PE, inscrita no CNPJ/MF sob nº 28.112.958/0001-93, DECLARA à BUNGE ALIMENTOS S/A, para fins de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na forma do art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, que os insumos adquiridos da vendedora no período de 01/01/2020 a 31/12/2020, destinam-se à fabricação de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM e são destinados à alimentação de animais vivos classificados nas posições 0103 e 0105 da NCM (suínos e/ou aves).

**Katayama Alimentos (fls. 703)**

**KATAYAMA ALIMENTOS LTDA** pessoa jurídica de direito privado, com sede localizada à **Guararapes/SP**, inscrita no CNPJ/MF sob nº **47765979/0001-52**, DECLARA à **BUNGE ALIMENTOS S/A**, para fins de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na forma do art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, que farelo de soja e milho adquiridos da vendedora no período de **01/01/2022 a 31/12/2022**, destinam-se à fabricação de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM e são destinados à alimentação de animais vivos classificados nas posições 0103 e 0105 da NCM (suínos e/ou aves).

**Suinobras Alimentos (fls. 704)**

**SUINOBRAS ALIMENTOS LTDA**, pessoa jurídica de direito privado, com sede localizada à ROD. BR 364 POSTO GIL A DIAMANTINO, KM 600, ZONA RURAL, DIAMANTINO/MT, inscrita no CNPJ/MF sob nº 10.834.577/0003-14, DECLARA à **BUNGE ALIMENTOS S/A**, para fins de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na forma do art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, que os insumos adquiridos da vendedora no período de **02/01/2020 a 30/12/2022**, destinam-se à fabricação de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM e são destinados à alimentação de animais vivos classificados nas posições 0103 e 0105 da NCM (suínos e/ou aves).

Entendo que, as declarações apresentadas são suficientes para que as operações com as empresas Granja São Luis, Katayama Alimentos e Suinobras Alimentos sejam abarcadas pela suspensão das contribuições.

Com a afirmação de que o milho adquirido se destina à fabricação de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM e que são destinados à alimentação de animais vivos classificados nas posições 0103 e 0105, preenchido está o requisito previsto na legislação.

Até mesmo porque, a d. Autoridade Fiscal, ao que parece, apesar do bom e elogiável trabalho realizado, afasta a suspensão em relação às operações com empresa Katayama Alimentos, em razão da probabilidade de uso do milho como ração. Veja-se (fls. 181):

*“Como se percebe, pouco provável que a empresa tenha adquirido o milho para produzir preparações classificadas no código 2309.90, já que no período adquiriu de terceiros expressiva quantidade destes produtos.*

*Razoável concluir, assim, que o milho tenha sido utilizado in natura na alimentação de aves (balanceado com as demais preparações adquiridas pela empresa).*

*Neste caso, tem-se como inaplicável a suspensão do pagamento das contribuições de acordo com os dizeres da citada Solução de Consulta n.º 178 – Cosit/RFB, de 02/10/2018.”*

Havendo declaração das adquirentes sobre a utilização do milho, entendo que está preenchida a condição necessária para a suspensão das contribuições em questão.

Além disso, nos termos da IN RFB n.º 1.157/2011, caso o milho não seja usado para os fins declarados, a suspensão se encerra e é de responsabilidade do adquirente o recolhimento das contribuições:

*“Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:*

*(...)*

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

Neste contexto, voto no sentido de excluir do cálculo das contribuições as operações com destino às empresas Granja São Luis, Katayama Alimentos e Suinobras Alimentos, na medida em que preenchem as condições de suspensão do PIS e da COFINS.

Acolhidas as razões recursais deste tópico.

#### **6. DA MAJORAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS: RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE.**

Sobre esse ponto, a Recorrente aduz:

*“Preliminarmente, a recorrente destaca que apesar de a discussão em questão não afetar o período ora em análise, na medida em que impactou somente os meses de setembro a dezembro de 2020, optou-se por trazer os fundamentos também na presente defesa em razão de tratar-se de um único relatório fiscal para todo o ano de 2020.”*

Ora, se não afeta o período em questão, não há motivo para sua análise neste processo, motivo pelo qual não conheço do Recurso Voluntário quanto a este tópico.

#### **7. DAS GLOSAS: CRÉDITOS APURADOS SOBRE OS FRETES CONTRATADOS PELA RECORRENTE.**

Conforme se verifica dos autos, a d. Autoridade Fiscal glosou créditos das contribuições apurados sobre os serviços de transporte com base na seguinte fundamentação:

*“O exame da EFD-Contribuições revelou que, no ano de 2020, a Bunge apurou créditos sobre despesas de frete a partir de 856.723 Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CTe – modelo 57) informados no registro D100, formando uma base de cálculo de R\$ 2.370.690.341,78.*

*De acordo com a escrituração, dos 856.723 documentos fiscais informados, nada menos que 840.301 (98,08%) foram emitidos pela própria Bunge, perfazendo uma base de cálculo de R\$ 2.318.908.250,78. São conhecimentos de transporte eletrônicos (CTe) emitidos por estabelecimentos da Bunge e que informam outro estabelecimento da Bunge como o tomador dos serviços. O valor dos gastos lastreados em documentos fiscais emitidos pela Bunge representa 97,82% do montante da base de cálculo dos créditos escriturados a título de frete D100.*

*A tabela abaixo segrega, por trimestre, a quantidade de CTe's da Bunge e de terceiros e o correspondente valor da base de cálculo escriturado nas EFD-Contribuições no ano de 2020:*

*(...)*

*O quesito 01 do TIF n.º 7.251, de 2022, entendeu serem inaptos os documentos fiscais emitidos pela própria Bunge para amparar o seu crédito sobre os gastos com os serviços de frete. Assim, solicitou a retificação da EFD-Contribuições de modo a excluir (no registro D100 e filhos) os CTe's emitidos pela Companhia e incluir os documentos fiscais emitidos pelos transportadores que efetivamente lhe prestaram os serviços de frete.*

*A Bunge, em sua resposta, não-retificou a EFD-Contribuições e aduziu serem as despesas de frete incorridas de fato e, por isso, afirmou ter direito à utilização dos créditos em face das disposições legais vigentes acerca do regime não cumulativo das contribuições. Sustentou ainda a validade do modelo de contratação adotado pela Companhia com os seguintes argumentos:*

- “a) Os documentos de transporte (emissão própria) são emitidos por filial transportadora, devidamente habilitada para exercer a atividade;*
- b) A Companhia subcontrata fretes de terceiros e autônomos, sendo que os fretes são realizados por transportadores devidamente cadastrados na ANTT, inclusive os seus caminhões, que são utilizados pela prestação de serviços;*
- c) A Companhia cumpre todas os requisitos constantes em legislações Estaduais e Federais que regulamentam a subcontratação;*
- d) A emissão de Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTE) próprio, é típico desta operação e está devidamente autorizado pelos órgãos competentes;*
- e) A empresa não possui nenhum ganho tributário operando neste modelo;*
- f) Conforme solução de consulta COSIT N° 148 de 07/05/2019, os subcontratantes podem comprovar a veracidade dos créditos com*

*documentos hábeis e idôneos - o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTE) emitido pela Bunge é um documento idôneo e autorizado;*

*g) Na maioria dos Estados há dispensa da emissão do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTE) - a relação de embasamentos legais por Estado já foi compartilhada com a Autoridade Fiscal em outras oportunidades.*

*h) Os fretes de emissão própria possuem os comprovantes de pagamentos, realizados a operadora de cartão (PAGBEM) para o pagamento nessa modalidade (habilitada e regulamentada pela ANTT);*

*i) A operadora de cartão PAGBEM, possui o Comprovante de Pagamento ao TRANSPORTADOR, conforme a sua utilização do CARTÃO DE RECEBIMENTO.*

*j) As filiais de transportes, tem operado normalmente em todos os estados, cadastrado e habilitado como transportador e emissor do CT-e nos moldes da legislação, e cumprindo todas as obrigações e sem questionamento do modo de operação pelos estados”*

*Por fim, a Bunge afirmou ter sido auditada por empresa externa; apresentou parecer técnico de empresa de auditoria e consultoria favorável ao modelo adotado; e alegou atuar conforme o disposto pelo ajuste SINIEF n.º 06/90 e Convênio ICMS n.º 25/90.”*

Alega a Recorrente que ao exercer sua prerrogativa de administrar os seus negócios de acordo com a estratégia negocial que lhe pareça a mais adequada, adota o seguinte modelo relacionado às operações de transporte, conforme consta do seu Recurso Voluntário:

*“• em cada Estado da federação onde a recorrente mantém estabelecimentos industriais/comerciais são abertas filiais com objetos sociais específicos para o exercício das funções de transporte;*

*• cada uma dessas filiais transportadoras possui inscrição estadual perante a Unidade Federada de sua localização, bem como emite os documentos fiscais próprios de estabelecimentos que prestam serviços de transportes sujeitos ao ICMS, como por exemplo, o conhecimento de transporte;*

*• muito embora tais filiais tenham como atividade o transporte de mercadorias, elas não possuem frota própria e tampouco a estrutura necessária à realização dessa atividade;*

*• por essa razão, as filiais transportadoras subcontratam terceiros, os quais efetuam, utilizando veículos próprios, o deslocamento das mercadorias dos demais estabelecimentos da recorrente até o destino previsto;*

*• o transporte de tais mercadorias é respaldado por conhecimentos de transporte emitidos pelas próprias filiais transportadoras da recorrente, havendo menção, em*

*seu corpo e/ou documentos correlatos, aos dados dos transportadores subcontratados; e*

- os transportadores subcontratados, na maioria dos casos, não emitem conhecimento de transporte, com base em autorização prevista na respectiva legislação estadual, e com fundamento no Convênio SINIEF 06, de 2.3.1989, já que as filiais transportadoras, na condição de subcontratantes, assim o fazem.”*

Conforme destacado pela Recorrente, “as operações com transportadores subcontratados que emitiram conhecimentos de transporte não foram objeto da glosa fiscal ora em questão, o que demonstra a inconsistência da fundamentação da fiscalização que, para esses casos, aceitou o modelo de negócio da recorrente”. Veja-se:

*“Importante observar que, na data de 05/10/2022, em reunião realizada com representantes da Bunge, a Companhia comprometeu-se a apresentar planilha vinculando CTes de terceiros “subcontratados” a CTes da Bunge. De outro lado, a fiscalização concordou em considerar na análise do crédito sobre o frete os CTes de “subcontratados” vinculados a CTes da Bunge, ainda que eles não estejam devidamente escriturados na EFD-Contribuições.*

*Na data de 11/11/2022, a Companhia apresentou a planilha denominada de “Arquivo não paginável|02 - Cte”, a qual vincula parte dos CTes de emissão própria da Bunge a CTes de “subcontratados” (fls. 8.414 do DCC n.º 13033.551650/2021-16).*

*A glosa tratada neste tópico, portanto, abrange exclusivamente os CTes de emissão própria da Bunge para os quais não houve vinculação aos CTes de “subcontratados”.*

O acórdão da DRJ analisou a questão e decidiu nos seguintes termos:

*“De início, importa frisar que, apesar de no art. 3º, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, de fato, não constar nenhuma exigência condicionando o aproveitamento de crédito à forma de como são emitidos os Conhecimentos de Transporte - CT, como já foi dito no início deste tópico, via de regra, a legislação tributária não admite a dedutibilidade de custos e despesas que não estejam lastreados em documento fiscal (a) hábil, ou seja, que seja de espécie apropriada à comprovar as operações que se referem; (b) integro, assim considerado aquele não tenha sido cancelado ou esteja rasurado, por exemplo; e (c) emitido por pessoa jurídica idônea, que exista de fato e esteja apta, na data da emissão, a executar a operação descrita no documento fiscal.*

*Deste modo, é imprescindível a apresentação, de documentação fiscal hábil e idônea para conferir os devidos efeitos fiscais a custos e despesas alegadamente suportados pela requerente.*

*O que significa dizer que, principalmente, na situação em comento, onde a relevância da questão é evidenciada pelo fato de que dos 856.723 documentos fiscais sobre os quais a contribuinte apurou créditos, nada menos do que 840.301 é lastreado por documentos fiscais de emissão própria, perfazendo uma base de cálculo de R\$ 2.318.908.250,78, que corresponde ao montante de 97,82% de todo o crédito (R\$ 2.370.690.341,78) de PIS/Pasep e Cofins pleiteado pela fiscalizada, é imprescindível a apresentação, de documentação fiscal hábil e idônea para conferir os devidos efeitos fiscais a custos e despesas alegadamente suportados pela fiscalizada.*

*A contribuinte estruturou suas operações mediante a constituição de diversos estabelecimentos filiais com atividade econômica de transporte de carga (ditas filiais de transporte), as quais seriam responsáveis por executar os serviços de transporte necessários à atividade.*

*Entretanto, essas filiais não executavam os serviços de transporte por si mesmas. Sua função consiste em contratar terceiros para executar tais serviços, momento em que, segundo a contribuinte, surgiria a operação de “subcontratação”.*

*Pesquisa realizada pela fiscalização na jurisprudência administrativa no âmbito do ICMS em diversos Estados da Federação revela a inexistência da prestação de serviços entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, o que implica na inoccorrência do fato gerador do ICMS e na consequente vedação à emissão de conhecimento de transporte nessas operações, consideradas transporte de carga própria. Nesse contexto assume relevância a Consulta nº 144, de 2014, da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, cuja ementa é a que segue:*

*(...)*

*Assim, os conhecimentos de transporte emitidos por estabelecimentos da fiscalizada, tendo como tomadores dos serviços outros estabelecimentos dela mesma, não caracterizam operações de aquisição de serviços de transporte, com direito ao aproveitamento do crédito de PIS/Pasep e Cofins, vez que não constituem documentos fiscais hábeis e idôneos para a tomada de crédito de PIS/Pasep e Cofins, sendo que a comprovação das operações deve ser realizada, necessariamente, pelos documentos fiscais emitidos pelos transportadores que efetivamente prestaram os serviços (contratadas).”*

No caso, conforme já mencionado, a filial transportadora da Recorrente subcontratou serviços de transporte de outra transportadora.

O Convênio SINIEF n.º 6/1989, institui sobre “documentos fiscais a serem utilizados pelos contribuintes do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS”.

No parágrafo 3º do art. 17, o referido Convênio é taxativo a respeito da necessidade de emissão do conhecimento de transporte pelo transportador que subcontratar outro transportador. Confira-se:

“Art. 17. (...)

**§ 3º O transportador que subcontratar outro transportador para dar início à execução do serviço, emitirá Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, fazendo constar no campo “Observações” deste ou, se for o caso, do Manifesto de Carga, a expressão: “Transporte subcontratado com ....., proprietário do veículo marca ....., placa nº....., UF.....”**

Por sua vez, o parágrafo 7º do art. 17 determina que o transportador subcontratado também pode emitir conhecimento de transporte correspondente à operação. No entanto, o dispositivo esclarece que poderá, *“a critério do fisco, a prestação do serviço ser acobertada somente pelo conhecimento de transporte de que trata o § 3º”*.

Temos, portanto que, nos casos de subcontratação de serviços de transporte, o Convênio SINIEF n.º 6, determinou a emissão de conhecimentos de transporte tanto pelo subcontratante como pelo subcontratado, autorizando que os Estados dispensassem os subcontratados de emitirem documento correspondente a mesma operação, se assim entenderem conveniente.

Da leitura dos autos é possível verificar que houve a efetiva prestação do serviço de transporte. A prova encontra-se nos contratos e comprovantes de pagamento, às fls. 739 e seguintes.

Para corroborar a sua tese, a Recorrente observa que a Solução de Consulta COSIT n.º 148/2019, que, *“ao tratar da comprovação do frete subcontratado por empresa transportadora (na ocasião, consulente), reconheceu a possibilidade de utilização de qualquer documento hábil e idôneo para atestar a realização do frete”*. Veja-se:

**“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

**SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. INSUMO. CT-e.**

***No regime de apuração não cumulativa da Cofins, é possível a apuração de crédito na modalidade aquisição de insumos por pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontrate outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços. A transportadora de cargas subcontratante pode realizar a apropriação de créditos da Cofins relativos ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, também na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada. A veracidade dos créditos apropriados pode ser comprovada com documentos hábeis e idôneos, com conteúdo esclarecedor em relação às operações a que se refiram,***

***observando-se eventuais regramentos fixados pelas legislações tributárias estaduais e demais normas que regulam o transporte de cargas.***

*SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Convênio Sinief nº 6, de 1989; e Ajuste Sinief nº 9, de 2007; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.”*

Ainda, merece destaque o seguinte trecho:

***“Embora o CT-e seja documento fiscal hábil para demonstrar as informações pertinentes ao serviço de transporte de cargas, a consulente deve considerar que a legislação federal não restringe a atuação da fiscalização quanto à análise de documentação. Assim, a fiscalização federal pode se valer, a seu critério, não só do CT-e, mas também de qualquer documentação hábil e idônea, a partir da qual seja possível aferir o valor do crédito apurado pela consulente.***

*Por conseguinte, deve ser considerado que toda a contabilidade da pessoa jurídica precisa amparar-se em documentação hábil e idônea. Assim, caso a pessoa jurídica subcontratada não tenha realizado a emissão do CT-e, conforme a citada dispensa legal, tem-se que a apuração dos créditos escriturais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere a consulente pode estar escorada por documentação diversa comprobatória dos dispêndios realizados, desde que hábil, idônea e compatível com os dados constantes do CT-e emitido pela própria transportadora subcontratante. Incabível, no caso apresentado e em sede de solução de consulta tributária, nomear quais sejam tais documentos, mesmo porque a legislação tributária estadual ou a que disciplina os serviços de transporte de carga podem estipular determinações específicas.” (meus grifos)*

Como se vê, a própria RFB reconhece que outros elementos de prova podem substituir o CT-e para efeito de apuração de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, bastando que tais documentos sejam hábeis, idôneos e compatíveis com os dados relativos à operação de transporte.

Para comprovar tais operações, a Recorrente juntou aos autos cópia do contrato de subcontratação do serviço de transporte e, sobre ele, aduz que:

*“Em 10.8.2017, foi formalizado em contrato de prestação de serviços firmado entre a recorrente e a empresa PAGBEM SERVIÇOS FINANCEIROS DE LOGÍSTICA LTDA, com validade de 7 (sete) anos, cujo objeto constitui a prestação, pela PAGBEM, de serviços de administração de pagamentos eletrônicos de frete (doc. 09 da manifestação de inconformidade), os quais são efetivados por meio de cartão pré-pago com valor recarregável fornecido aos transportadores, juntamente com as respectivas rotas de viagem.*

A referida empresa possui as devidas habilitações junto à ANTT, sendo essa condição expressa no contrato firmado entre as partes. Confira-se:

*“IV. A PAGBEM é ‘instituição de pagamento eletrônico de frete’, conforme conceito da Resolução ANTT nº 3.58/2011, habilitada a ANTT, nos termos da Resolução ANTT nº 4.114, de 8 de junho de 2016”*

Os serviços compreendidos pelo contrato podem ser resumidos conforme a definição de “Serviços”, a saber:

*“(…) serviços de administração dos pagamento eletrônicos de frete a serem prestados por meio do Sistema, que envolvem, dentre outras, as seguintes atividades, relacionadas aos segmentos de Agronegócio e Alimentos & Ingredientes, TACs ou não TACs: (i) receber os Contratos de Transporte e os dados para pagamento do frete; (ii) inclusão dos dados do Contrato de Transporte e do Transportador no sistema da ANTT; (iii) emissão dos CIOST’s; (iv) receber eletronicamente os valores e processar o pagamento dos fretes aos Transportadores; (v) estabelecer e manter acordos comerciais com a Rede Credenciada e cadastra-la; (vi) manutenção dos terminais e meios eletrônicos de pagamento de frete, incluindo os meios via web; (vii) digitalizar os comprovantes de entrega dos produtos e mercadorias e disponibilização para a BUNGE; (viii) arquivamento de documentos quando previstos em Lei. Os Serviços não envolvem as atividades de liquidação financeira, que serão objeto do Contrato de Prestação de Serviços Financeiros”* (destaques da recorrente)

Dentre as obrigações da PAGBEM, constantes na Cláusula 5.1 do contrato, merecem ênfase os seguintes itens:

*“b) promover, em favor da BUNGE, a implantação e a manutenção do Sistema, conforme especificações e cronogramas a serem estabelecidos entre as Partes;*

*(…)*

*d) a gerar relatórios administrativos e gerenciais das informações relativas aos Serviços que estão em seu poder, salvo as que já estejam disponíveis no Sistema para acesso da BUNGE, conforme necessidade desta, em até 5 (cinco) Dias Úteis constados da data em que a BUNGE solicitar tais relatórios;*

*e) a manter cópia de todas as informações contidas no Sistema, contemplando plano de contingência para assegurar a continuidade da operação;*

*(…)*

*h) a assegurar a precisão e confiabilidade das informações recebidas, processadas e transmitidas, responsabilizando-se pelas consequências decorrentes de eventuais erros de informações, os quais decoram de sua comprovada culpa ou dolo.*

*(...)*

*j) Garantir a aplicação das normas internas da BUNGE de pagamentos de fretes, bem como que todos os documentos e seus anexos sejam encaminhados à administradora nos prazos determinados.*

*k) Fornecer os relatórios de indicadores de desempenho para as atividades efetuadas;” (destaques da recorrente)*

A recorrente, dentre outras, assumiu as seguintes obrigações previstas na Cláusula 5.2 do contrato:

*“b) prestar as informações exigidas pela Resolução ANTT nº 3.658/2011, para fins de cadastro do Contrato de Transporte e CIOT pela PAGBEM junto ao Sistema;*

*c) a informar ao Transportador o meio de pagamento utilizado para o pagamento do frete e o código numérico obtido por meio do CIOT;*

*d) a cadastrar as viagens decorrentes do Contrato de Transporte;*

*e) responsabilizar-se pelas informações inseridas por seus funcionários no Sistema;”*

*Conjugando as obrigações acima firmadas entre as partes para atender os objetivos contratuais, as disposições das Cláusulas 5.1 e 5.2 versam sobre a gestão dos pagamentos implementada.*

*Tanto as despesas relacionadas à remuneração da PAGBEM como os próprios montantes creditados aos transportadores são de responsabilidade da recorrente, que os deposita à PAGBEM. Após a recorrente creditar esses montantes, o pagamento aos transportadores passa a ser de responsabilidade da PAGBEM, nos estritos termos do contrato.*

*Não por outra razão que, na etapa de fiscalização, também foram apresentados diversos comprovantes de transferência bancária, da recorrente para a PAGBEM, notadamente em razão dos serviços prestados no âmbito do referido contrato, os quais foram acostados à defesa da recorrente (doc. 10 da manifestação de inconformidade).*

*O que se verifica, mais uma vez, é a contratação de terceiro especializado para gerenciar o fluxo de pagamentos dos transportadores contratados pelos*

*estabelecimentos da recorrente, mediante informações sobre os fretes previamente fornecidas pela recorrente.”*

Desta forma, entendo que os documentos acostados aos autos comprovam a realização dos serviços de transporte e, por isso, o direito ao crédito deve ser garantido à Recorrente.

Neste mesmo sentido, assim entendeu este C. CARF, quando do julgamento dos Recursos Voluntários n.ºs 13971.721329/2018-18 e 13971.721330/2018-34. Confira-se:

*“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES.*

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

*(...)*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer, em parte, do recurso voluntário, e rejeitar a preliminar arguida. (...) Por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para 1) em relação às inclusões à base de cálculo das contribuições, cancelar a exigência sobre as receitas financeiras de dezembro de 2016, do item 5.5 do relatório fiscal; 2) em relação aos créditos das contribuições (item 7 do relatório fiscal), **reverter as glosas:** a) dos bens utilizados como insumos – paletes; b) sobre as despesas com serviços de armazenagem, com exceção dos valores da nota fiscal nº 18186 (cancelada) e do “avisos de lançamento” desacompanhados de NF, emitidos por Litoral Soluções em Comércio Exterior; c) dos aluguéis de vagões; **d) dos fretes: i) do item “7.3.1. fretes não comprovados por documentação hábil e idônea” do relatório fiscal; ii) do item “7.3.4. fretes amparados por CT-e’s complementares cujo CT-e original não consta no Bloco D da EFD-Contribuições” do relatório fiscal; iii) do item “7.3.6 fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas” do relatório fiscal; iv) relacionados somente às operações de compra de mercadorias ou insumos sobre os quais a recorrente não apurou créditos, constantes do item “7.3.7. fretes vinculados a NF-e’s representativas de operações sem direito ao creditamento” do relatório fiscal; v) do item “7.3.10 Fretes amparados por CT-e’s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de soja e por CT-e’s complementares também representativas de compra de soja” do relatório fiscal; vi) dos itens “7.3.12 fretes amparados por CT-e’s vinculados a notas fiscais em papel representativas de compra de produtos agropecuários” e***

*“7.3.13 Fretes amparados por CT-e’s vinculados a notas fiscais eletrônicas representativas de compra de produtos agropecuários” do relatório fiscal; e vii) vinculados às notas fiscais de CFOP listados como “9 remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente” e “10 remessa para industrialização por encomenda” do item “7.3.14. fretes vinculados a NF-e’s de saída com CFOP inconsistente” do relatório fiscal; 3) em relação ao item 8 do relatório fiscal, reduzir o montante do estorno relativo à apuração do crédito presumido de R\$ 1.204.944,22 para R\$ 284.358,71; e 4) em relação aos pedidos finais do recurso voluntário, reconhecer o direito à atualização monetária, sobre o montante do ressarcimento deferido, fruto desta decisão, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, que o Fisco possuía para a análise do pedido administrativo; devendo-se, por fim, ajustar o cálculo do rateio dos créditos pelas espécies de receitas, de acordo com o resultado deste julgamento.” (meus grifos)*

Em razão de sua clareza, transcrevo trecho do voto dos referidos acórdãos proferidos pelo Ilmo. Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe:

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

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

***A fiscalização constatou a existência de 755.595 documentos fiscais que amparam os créditos com transporte de mercadoria, sendo que 654.495 foram emitidos pelos estabelecimentos especializados/filiais de transporte da recorrente. Para a fiscalização, não existe a figura jurídica da prestação de serviços a si mesmo.***

***Com a devida vênia, a emissão desses documentos, a meu ver, servem como comprovação hábil e idônea. Em momento algum se aventou a hipótese de simulação da subcontratação ou da criação dos estabelecimentos especializados, não se fazendo qualquer constatação sobre ausência de atividade ou existência***

*deles. Todos os elementos levam a crer que as filiais de transporte exercem tal atividade e praticam atos válidos. A questão apontada no relatório fiscal é formal e, para a autoridade fiscal, a documentação apresentada não fez prova dos créditos com despesas de frete.*

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

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

*(...)*

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

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

Pelo exposto, reconheço a procedência dos créditos apropriados pela Recorrente e informados em sua EFD-Contribuições do período, relativamente aos transportes realizados.

Reverto, portanto, a glosa.

## **8. DAS GLOSAS: CRÉDITOS APURADOS SOBRE OS FRETES VINCULADOS A REMESSA DE MERCADORIAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.**

Parte dos créditos glosados pela d. Autoridade Fiscal referem-se a transporte de mercadoria no contexto de operações de remessas com fim específico de exportação, tendo a Recorrente atuado como intermediadora da exportação da soja e milho em grãos de terceiros.

Eis o relato fiscal:

“A glosa tratada neste tópico decorre, exclusivamente, da análise dos CTes de “subcontratados” relacionados na planilha de vinculação apresentada pela Bunge, denominada de “Arquivo não paginável|02 - Cte”, já mencionada ao final do tópico anterior.

O exame dos citados CTes revela a existência de frete de milho e soja em grãos referentes a operações de terceiros e da própria Bunge, todas com o fim específico de exportação, a saber:

*Operações de terceiros:* pessoas físicas e jurídicas emitiram notas fiscais de remessa de produção e de remessa de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, com o fim específico de exportação, apontando a Bunge como a destinatária das mercadorias (notas fiscais com CFOP 5501|6501|5502|6502).

*Operações da Bunge:* a Bunge, por sua vez, emitiu notas fiscais de remessa de mercadorias, adquirida ou recebida de terceiros, para formação de lote de exportação (notas fiscais com CFOP 5505|6505).

As citadas operações revelam que a Bunge promoveu a intermediação da exportação indireta da soja e milho em grãos de terceiros, ou seja, atuou como comercial exportadora.

O fluxo das operações ocorreu conforme demonstrado abaixo:



Assim, a glosa tratada neste tópico refere-se ao crédito almejado sobre gastos com o frete da soja e milho em grãos ocorrido em duas etapas: i) **na remessa pelo produtor para a Bunge** (notas fiscais com CFOP 5501|6501|5502|6502); e ii) **na remessa da Bunge para formação de lote de exportação** (da Bunge para a Bunge no Porto / notas fiscais com CFOP 5505|6505). Estes gastos foram suportados pela Companhia.”

O acórdão da DRJ avaliou o seguinte:

“Importante também destacar que, trata-se de bens adquiridos, alegadamente, com fim específico de exportação, em que pese as alegações da defesa, o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, veda a apuração de “créditos” vinculados às receitas de bens adquiridos com fim específico de exportação, entendida a impossibilidade de creditamento de qualquer uma das hipóteses previstas nos onze incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002.

*Destaque-se ainda, que de acordo com as NF-e, trata-se também de frete para formação de lotes para exportação.*

*Os fretes para formação de lotes para exportação não se equiparam aos fretes na operação de venda. Segundo o art. 3º, inciso IX, e art. 15, II, da lei nº 10.833/2003 (citados acima), o frete pago na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, gera direito a crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas.”*

Defende a Recorrente que os créditos glosados pela fiscalização não estariam relacionados às vendas das mercadorias exportadas, mas, sim, ao frete contratado para sua movimentação. Isso porque, as receitas relativas ao frete, ao contrário do que ocorre com as mercadorias, são devidamente oferecidas à tributação pelas pessoas jurídicas contratadas para sua realização.

Aduz ainda que:

*“Assim, é possível concluir que a vedação contida no parágrafo 4º do art. 6º da Lei n. 10833 não alcança as operações de frete empregado na movimentação das mercadorias adquiridas com fim específico de exportação pela recorrente, pois as receitas relacionadas a tais operações são devidamente oferecidas à tributação pelas contribuições, o que não ocorre com as receitas relativas às vendas das mercadorias.*

*Para que não restem dúvidas, a recorrente acostou à sua defesa os documentos relacionados a uma das operações objeto de glosa fiscal, que demonstram a incidência das contribuições sobre as operações de frete ora em questão (doc. 13 da manifestação de inconformidade – arquivo não paginável).*

*Nesse contexto, a possibilidade de apropriação de crédito das contribuições sobre os fretes em questão está assegurada pelos incisos I e IX do art. 3º das Leis n. 10637 e n. 10833, não esbarrando na vedação contida no parágrafo 4º do art. 6º da Lei n. 10833.*

*Inobstante os pontos acima serem suficientes para afastar a glosa fiscal, a recorrente destaca que as operações de frete em questão não abrangem apenas as mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, mas também, aquelas por ela produzidas e que também são inseridas nos lotes de exportação, o que evidencia que o frete está desvinculado às operações de fins específico de exportação.”*

Neste contexto, temos como cerne da questão a análise do direito ao crédito de PIS e COFINS sobre o transporte de mercadorias, próprias e de terceiros para a formação de lote para exportação.

A Recorrente tem decisões em ambos os sentidos neste C. CARF.

Em sentido favorável, há, por exemplo, o acórdão n.º 3401-009.071, em julgamento realizado em 25.05.2021. Vejamos:

*“COFINS. PIS. FRETE. FORMAÇÃO DE LOTE. POSSIBILIDADE.*

*Ao transferir a mercadoria para porto ou armazém alfandegado a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro. A transferência para silos deve-se a questões logísticas. A soja é mercadoria geralmente transportada solta (inobstante existam contêiner de grãos) nos navios. Uma vez nos silos a soja é embarcada nos navios por meio de dutos e, posteriormente segue para a exportação. Em verdade, o que descreve a fiscalização é simplesmente inviável - além de ilegal. Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote.”*

O voto proferido pelo Ilmo. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, assim fundamentou a questão:

*“2.9.2. Utilizando de toda a sua capacidade de síntese a DRJ afasta as alegações da Recorrente uma vez que “a fiscalização identificou as ocorrências de operações relativas à “aquisição com fim específico de exportação” (código 04) e o fato é que não pode a empresa comercial exportadora apurar créditos de PIS/COFINS, decorrentes da aquisição dos bens revendidos, nos termos do artigo 6º, § 4º, c/c artigo 15, III, da Lei nº 10.833/2003”.*

*2.9.3. De saída Recorrente e fisco tratam da mesma realidade fática com nomes distintos. A Recorrente adquire mercadorias de produtores rurais para posterior exportação. Assim ao mesmo tempo, **o frete destas mercadorias é de aquisição (de retirada das mercadorias do armazém do fornecedor) e de venda (de formação de lote de exportação).***

*2.9.4. Em verdade, a Lei 10.833/03 (e também a 10.637/02) nomeia a realidade em discussão (de compra e posterior venda) de revenda concedendo-a crédito das contribuições não apenas à mercadoria a ser revendida (art. 3º inciso I) como também do frete a ela vinculado (art. 3º inciso IX). Da divisão em incisos distintos para a concessão de créditos de fretes e mercadorias exsurge a divisão de hipóteses de creditamento. **Ao contrário do que alega a fiscalização, frete e mercadorias seguem rito próprio, distinto, como já reconheceu por mais de uma vez esta Turma:***  
*(...)*

*2.9.5. Em assim sendo o obstáculo inicial à concessão do crédito – leia-se impossibilidade de concessão de créditos para as (re)vendas com o fim específico*

***de exportação – não se coloca neste momento – de concessão de crédito nas aquisições de frete. Para a concessão do crédito de frete basta a demonstração de que este é efetivamente de venda, e não de mera transferência, como já descrito no item 2.8.3 e 2.8.4.***

*2.9.6. Todavia, conclusão diametralmente oposta àquela descrita no item 2.8., há de se chegar na transferência de mercadoria para formação de lotes de exportação. Ao transferir a mercadoria para porto ou armazém alfandegado a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro. A transferência para silos deve-se a questões logísticas. A soja é mercadoria geralmente transportada solta (inobstante existam contêiner de grãos) nos navios. Uma vez nos silos a soja é embarcada nos navios por meio de dutos e, posteriormente segue para a exportação. Em verdade, o que descreve a fiscalização é simplesmente inviável – além de ilegal. Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. **O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote.***

Por outro lado, em sentido contrário, há, por exemplo, o acórdão n.º 3401-012.629, em julgamento realizado em 27.12.2024. Vejamos:

*“(…) INSUMOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não havendo demonstração de que as mercadorias transportadas adquiridas com o fim específico de exportação foram direta e efetivamente encaminhadas para formação de lote com este fim. E, em sentido contrário, afirmando que as mercadorias adquiridas foram transportadas para estabelecimentos da própria empresa, não há que se falar em frete na operação de venda (exportação).”*

O Ilmo. Conselheiro Relator Marcos Roberto da Silva, assim conduziu seu voto:

*“Relevante destacar que a Recorrente fez uma mistura de duas situações. Primeiramente afirma que as mercadorias (grãos de soja) foram enviadas para seus armazéns/silos, e posteriormente remetidos ao estabelecimento portuário. Em outro momento da sua defesa a Recorrente afirma que o frete tomado para transportar a mercadoria até o porto para fins de formação de lotes destinados à exportação foi tributado pelas contribuições, motivo pelo qual entende se enquadrar no conceito de frete na operação de venda (cita nesta linha o provimento obtido no Acórdão no 9303-007.286).*

*Analizando os autos, verifico que a Recorrente não trouxe elementos de prova que corroborassem seu argumento de que houve o transporte daquelas mercadorias*

*adquiridas para o porto. Destaque-se que as notas fiscais acostadas aos autos pela fiscalização (onde constam os valores de dispêndios de frete glosados) são efetivamente de aquisições cuja descrição do CFOP é “Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação”. Na coluna do “CNPJ Participante Destinatário” há diversos destinatários nos quais destaco alguns cuja raiz é 84.046.101, o que se pode concluir que tais mercadorias foram remetidas para unidades da empresa (filiais da empresa) tal qual afirmado pela própria recorrente. Há ainda outros CNPJs cujas raízes são diferentes da raiz da Recorrente, ou seja, de acordo com o constante de algumas notas fiscais de aquisição, tais produtos não foram remetidos para a própria Recorrente nem para o porto para formação do lote de exportação.*

*Neste sentido, entendo que a Recorrente não demonstrou que as mercadorias transportadas adquiridas com o fim específico de exportação foram direta e efetivamente encaminhadas para formação de lote com este fim. Ao contrário, afirma que tais mercadorias foram transportadas para estabelecimentos da própria empresa. Neste sentido, não há que se falar em frete na operação de venda (exportação).*

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

Apesar dos acórdãos acima transcritos terem resultados diversos, entendo que não são contraditórios entre si.

Isso porque, nenhum dos acórdãos nega direito ao creditamento sobre o frete com destino à exportação. O que se tem é que no primeiro acórdão (favorável) é inequívoco que os produtos foram encaminhados diretamente para o porto ou recinto alfandegado enquanto, no segundo acórdão (desfavorável), não há tal comprovação do destino das mercadorias.

No caso em análise, entendo que a Recorrente não demonstrou que as mercadorias transportadas adquiridas com o fim específico de exportação foram direta e efetivamente encaminhadas para formação de lote com este fim.

Não restou claro em sua narrativa recursal e documentos que o transporte com o fim específico de exportação teve como destino o porto ou recinto alfandegado. Pelo contrário, o contrato de armazenamento juntado aos autos às fls. 893 e seguintes, tem como destino depósito comum, que não atende aos requisitos necessários para ser considerado como destinado à exportação.

Alega ainda que:

*“Daí que a interpretação escoreita do inciso IX do art. 3º da Lei n. 10833 só pode ser no sentido de que os custos do frete do produto acabado permitem a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.*

*A corroborar esse entendimento, destaque-se o acórdão n. 9303-004.318, de 15.7.2016, do qual se transcreve a ementa:*

*“CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. Recurso Especial da Contribuinte provido.”*

*É interessante considerar que o referido acórdão n. 9303-004.318, com base na interpretação conferida ao inciso II do art. 3º das Leis n. 10637 e 10833, entendeu que o frete de produtos acabados gera direito ao crédito das contribuições na condição de insumo. Confirma-se o seguinte trecho do acórdão:”*

Tivessem, as mercadorias, sido destinadas a porto ou recinto alfandegado, não haveria razão para a Recorrente alegar o direito ao creditamento no transporte de mercadorias acabadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Entendimento este, inclusive, superado com a edição da Súmula CARF n.º 217.

Neste contexto, não há como reconhecer o direito a crédito.

## **9. DAS GLOSAS: CRÉDITOS APURADOS SOBRE OS SERVIÇOS PORTUÁRIOS E DEMAIS SERVIÇOS INFORMADOS NO BLOCO A DAS EFD-CONTRIBUIÇÕES.**

### **9.1. BREVE INTRODUÇÃO SOBRE O CONCEITO DE INSUMO – RESP n.º 1.221.170/PR.**

É fundamental que se tenha em consideração os termos do REsp 1.221.170/PR, julgado em sede Recurso Repetitivo, quando o Superior Tribunal de Justiça – STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de COFINS, deve observar o critério da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo em destaque:

*“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E,*

*NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).*

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

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

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

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

(REsp n.º 1.221.170/PR, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018)

A partir do julgado acima transcrito, não restou mais dúvidas de que as despesas e custos essenciais à atividade do contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo.

Assim, a observância do binômio da “essencialidade e relevância” acaba por atingir uma ampla gama de produtos e serviços aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade. E, por assim ser, é fundamental a análise, caso a caso, dos itens contratados para a conclusão sobre a definição de insumo.

## **9.2. GASTOS COM ALUGUEL. LOCAÇÃO INDUSTRIAL.**

Entendeu a d. Autoridade Fiscal que os créditos referentes ao Termo de Servidão de Passagem Onerosa, de número 1/2009, firmado entre a Superintendência do Porto de Rio Grande

e a Recorrente, teriam sido apropriados em discordância com a legislação, na medida em que o espaço portuário locado não se trataria de prédio, máquina ou equipamento, bem como em razão de não se tratar de aquisição de insumo ao processo produtivo. Veja-se:

*“Como se percebe, os créditos escriturados se referem aos gastos com a servidão de passagem onerosa ajustada com a Superintendência do Porto de Rio Grande.*

*Não obstante, conforme visto, a legislação das contribuições em tela delimitou a tomada de créditos apenas para gastos com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, entretanto o preço pago pela servidão onerosa de forma alguma configura aluguel.*

*Se a norma jurídica fez tal delimitação, não cabe ao intérprete desfazê-la.*

*Dessa forma, os gastos com servidão de passagem onerosa extrapolam a hipótese legal passível para a tomada de créditos, posto que não caracterizam aluguel, e tampouco configuram insumos de produção nos termos das disposições legais vigentes, razão pela qual devem ser excluídos da base de cálculo dos créditos.”*

O r. acórdão recorrido corroborou tal entendimento. Veja-se:

*“Portanto, geram direito a crédito da não-cumulatividade apenas as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, sendo que o benefício em tela não comporta a amplitude de interpretação pretendida pela requerente.*

*É que, como é de amplo conhecimento, as normas que criam direitos em matéria tributária devem ser interpretadas de forma restritiva. Isto porque tais direitos implicam, em última análise, em renúncia fiscal a favor de uns em detrimento do interesse público da arrecadação de tributos. Nesse sentido, penso que ao intérprete/aplicador destas normas não é dado o direito de ampliar o alcance dos benefícios criados pelo legislador ordinário, sob pena de estendê-los a quem ele não quis alcançar, principalmente quando se trata de autoridade administrativa.*

*Daí que o direito à apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos só alcança as despesas de aluguéis de prédios (obviamente, utilizados nas atividades da empresa), no sentido estrito da palavra.*

*Assim, é cristalino que os valores glosados não podem gerar créditos, pois não consistem em aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e não se enquadram como insumos no processo produtivo.”*

Conforme se verifica dos autos (fls. 876 e seguintes), a Recorrente celebrou contrato no qual aluga parte do espaço do Porto de Rio Grande, no Rio Grande do Sul, o qual possui infraestrutura de suporte das galerias transportadoras e dutos, além de estrada de acesso à rodovia federal e postes condutores de energia, interligando as instalações industriais da Bunge, localizadas no Distrito Industrial de Rio Grande com o Terminal Marítimo de sua propriedade.

Não é necessário grande esforço para concluir que tal locação é de extrema relevância para o desenvolvimento da atividade da Recorrente na medida em que o espaço locado viabiliza a exportação dos produtos por ela comercializados, sendo certo que sem a infraestrutura em questão não seria possível que a produção fosse remetida aos seus clientes no exterior.

Portanto, sendo essencial e relevante à sua atividade, entendo que deve ser revertida a glosa de crédito referente ao contrato de locação em questão, nos termos do artigo 3º, IV, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

### 9.3. GASTOS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Foram glosadas também as despesas atinentes ao aluguel de vagões, locomotivas e tratores. Segundo a Fiscalização, a norma relativa aos gastos com aluguéis só é aplicável para máquinas e equipamentos, sendo que os vagões seriam veículos. No mesmo sentido foi a decisão recorrida.

Como se vê, o cerne da presente demanda está na análise da possibilidade ou não de locomotiva, tratores e vagões serem considerados máquinas. Se considerada máquina, haverá direito ao creditamento das contribuições. Por outro lado, se assim não o for, o creditamento deve ser glosado.

Ainda que trate sobre o fator de creditamento, a Solução de Divergência COSIT n.º 02/2015, assim determina:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.*

*A opção de apurar créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.*

*Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, admite-se a apuração de créditos da Cofins tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º, I, “a”; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, VI e §§ 1º, III, e 14; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, § 3º, II, art. 8º, §§ 3º e 9º, art. 15, IV e V, art. 17, § 7º, e art. 38; Lei nº 11.033, de 2004, art. 14, §§ 7º e 10; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 62, § 2º, III; Decreto nº 6.582, de 2008, arts. 1º, 2º e 2º-A;*

*Decreto nº 7.212, de 2010, art. 48, II, art. 54, XIII, art. 135; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II; IN SRF nº 635, de 2006, art. 23, I, “e”, e III, “b”, e art. 24, § 1º; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 21, §§ 3º, e 4º.”*

A Solução de Divergência acima transcrita entendeu que os veículos automotores, ainda que incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, não podem ser considerados como máquinas para fins do creditamento.

Por outro lado, este C. CARF, já proferiu decisão no sentido de que veículos devem ser considerados máquinas para fim de creditamento. É o caso do acórdão n.º 3402-005.231, conforme trecho da ementa:

*“COFINS. CRÉDITOS. GERENCIAMENTO DE FROTAS. DEPRECIAÇÃO. TAXA MENSAL. VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.*

*Na atividade de gerenciamento de frotas os veículos adquiridos são equivalentes à máquinas, o que autoriza a apuração de créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.”*

O voto vencedor, de forma objetiva garante o direito ao creditamento e assim define a questão:

*“II. Da glosa dos créditos tomados com base no inciso VI e §§ 14 dos artigos 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03*

*14. Não obstante, outra glosa perpetrada pela fiscalização, foi por entender pela inaplicabilidade do disposto nos incisos VI e §§ 14 dos artigos 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, uma vez que, segundo a autuação, “veículos” não se amoldariam ao conceito de “máquinas” estampado em no citado dispositivo legal.*

*15. Acontece que, tendo em vista o que já fora abordado no tópico imediatamente anterior do presente voto, é claro que os “veículos” adquiridos pela recorrente e por ela ativados são máquinas - indispensáveis, diga-se de passagem - para a consecução das suas atividades, i.e., o gerenciamento de frota de veículos. Como visto, uma das partes essenciais da sua operação é a cessão para seus clientes dos veículos adquiridos pela recorrente.*

*16. Aliás, em situação análoga a aqui tratada, é assim que entendia a Receita Federal à época em que tomado os créditos em debate, conforme se observa da Solução de Consulta n. 10/11 da 9ª Região Fiscal, in verbis:*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. DEPRECIAÇÃO À TAXA MENSAL DE 1/48.*

*Desde 01/12/2005, as locadoras de veículos podem optar pela taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) no cálculos dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP referentes à depreciação de veículos novos comprados pelo elas no mercado interno a partir de 01/05/2004, incorporados aos seus ativos permanentes e destinados à locação para terceiros. Nos casos em que toda a depreciação for calculada com a taxa de 1/48, essa taxa incidirá sobre o valor de aquisição do veículo. Nos casos em que a depreciação for inicialmente calculada com as taxas previstas na legislação do Imposto de Renda e posteriormente passar a ser calculada com a taxa de 1/48, esta última taxa incidirá sobre o valor residual (valor ainda não depreciado) do veículo.”*

O conceito de máquina pode ser entendido como “qualquer equipamento que empregue força mecânica, composto de peças interligadas com funções específicas”. A partir de tal definição, podemos concluir que todo veículo é uma máquina.

Locomotivas, por sua vez, são veículos ferroviários que oferecem a energia e força necessária para colocação de um comboio ou trem em movimento. Neste raciocínio, entendo que locomotivas, são sim máquinas.

Ocorre que, o STJ, ao analisar a questão envolvendo o creditamento sobre automóveis, entendeu que veículos e máquinas, para fins da legislação tributária, devem ser considerados separadamente. Vejamos:

*“TRIBUTÁRIO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ART. 3º, § 14, E ART. 15, II, DA LEI 10.833/03. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. LIMITAÇÃO A MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.*

*1. Os arts. 3º, § 14, e 15, II, da Lei 10.633/2003 permitem que o contribuinte possa apurar crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS sobre o valor dos encargos de depreciação e de amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, relativamente a máquinas e de equipamentos; por sua vez, a regra dos arts. 3º, VI, § 1º, III, 15, II, da mesma Lei diz respeito à apuração de crédito das referidas contribuições sobre os encargos de depreciação amortização de máquinas, equipamentos e outros bens componentes do ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, a razão mensal de acordo com a vida útil do bem.*

**2. O legislador objetivou distinguir os termos máquinas e veículos, conferindo-lhes, no que diz respeito à depreciação e à amortização dos bens integrantes do ativo imobilizado, direito de crédito diversos, de forma que não se inclui na regra do § 14 imobilizado, direito de crédito diversos, de forma que não se inclui na regra do § 14 do art. 3º da mencionada Lei a depreciação de veículos, visto que o benefício foi concedido de forma restrita a máquinas e equipamentos.**

*3. O regime não cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins foi relegado à disciplina infraconstitucional, incumbindo ao legislador ordinário definir as hipóteses passíveis de gerar créditos, de forma que onde o legislador não fez distinção, não cabe ao intérprete fazê-lo.*

*4. Recurso especial não provido.”*

(REsp n. 1.818.422/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 9/3/2021, DJe de 8/4/2021)

Portanto, na legislação tributária, automóveis não podem ser considerados máquinas.

Por outro lado, locomotivas, vagões e tratores são absolutamente diferentes de automóveis e por isso, entendo que decisões que tratam de automóveis não podem ser simplesmente aplicadas para locomotivas sob o fundamento de que ambas são veículos.

Até mesmo porque, equipamentos agrícolas também são veículos e ainda assim recebem tratamento tributário completamente diferente dos automóveis.

Sobre as locomotivas, entendo que devem ser classificadas como máquinas e receberem o tratamento tributário a estas dispensadas.

Verifico, por exemplo, o REIDI - Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura, regulamentado por meio da Lei n.º 11.488/2007, e destinado a estimular a realização de investimentos em infraestrutura no país.

O REIDI estabelece a suspensão do PIS e COFINS sobre máquinas e equipamentos destinados à infraestrutura. Vejamos:

*“Art. 3º No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência:*

*I - da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a venda no mercado interno quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Reidi;*

*II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando os referidos bens ou materiais de construção forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Reidi.”*

Como se vê, a legislação do REIDI não trata de veículos, mas tão somente de máquinas e equipamentos.

Interessante observar que empresas de infraestrutura se utilizam do REIDI para aquisição de locomotivas e vagões. É o que se verifica, por exemplo, da Portaria n.º 1.999/2020. Confira-se:

#### SECRETARIA DE FOMENTO, PLANEJAMENTO E PARCERIAS

##### PORTARIA Nº 1.999, DE 1º DE OUTUBRO DE 2020

Aprova o enquadramento no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura - REIDI, do Projeto de Investimento em Infraestrutura no Setor de Transportes - Ferrovia, proposto pela empresa Bracell SP Celulose Ltda.

A SECRETÁRIA DE FOMENTO, PLANEJAMENTO E PARCERIAS DO MINISTÉRIO DA INFRAESTRUTURA, no uso da competência que lhe foi delegada por meio da Portaria GM/MINFRA nº 2.787, de 24 de junho de 2019, e tendo em vista o disposto no art. 35 da Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019; na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007; no Decreto nº 6.144, de 3 de julho de 2007, e o que consta no Processo nº 50000.030931/2020-62, resolve:

Art. 1º Aprovar o enquadramento no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura - REIDI, do Projeto de Investimento em Infraestrutura no Setor de Transportes - Ferrovia, proposto pela empresa Bracell SP Celulose Ltda., CNPJ nº 53.943.098/0001-87, denominado "Projeto Aquisição de Ativos Móveis", que objetiva a aquisição de 463 vagões e 21 locomotivas para o transporte de celulose, via ferrovia, do município de Pederneiras até Santos, no Estado de São Paulo, para fins de atendimento à demanda de exportação de celulose, a ser escoada via Porto de Santos/SP, conforme descrito no Anexo desta Portaria.

Ora, se o REIDI não concede benefícios aos veículos, mas tão somente a máquinas equipamentos, e admite a aquisição de locomotivas, é evidente que a legislação tributária as trata como máquinas.

Neste contexto, me parece que esse deve ser o tratamento também dado ao creditamento das contribuições em análise.

Ainda que não fosse o suficiente, por serem essenciais às atividades da Recorrente, os gastos com a locação dos referidos bens garantem direito ao crédito de PIS e de COFINS.

Este, inclusive é o entendimento da 3ª Turma C. CSRF. Vejamos:

*"ALUGUEIS. CAMINHÕES, AUTOMÓVEIS E CAMIONETAS. CUSTOS/ DESPESAS. ATIVIDADES DA EMPRESA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com alugueis de caminhões, automóveis e camionetas utilizados nas atividades exploradas pela empresa geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral."*

(acórdão n.º 9303-008.575)

Pelo exposto, voto no sentido de reverter as glosas referentes às locações das máquinas e equipamentos em questão.

#### 9.4. GASTOS COM SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM.

A d. Autoridade Fiscal glosou os valores relativos a serviços de armazenagem tomados pela Recorrente em razão de os contratos e notas fiscais apresentados englobarem não somente serviços de armazenagem propriamente ditos, mas outros serviços portuários relacionados, tais como recepção, pesagem, estocagem, embarque, entre outros.

Entendeu a d. Autoridade Fiscal que os contratos e notas fiscais apresentadas pela Recorrente não evidenciavam, de forma individualizada, quais serviços compunham cada nota fiscal com seus respectivos valores.

Vale dizer que a C. CSRF deste E. CARF em recente julgamento assim se decidiu sobre o tema:

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

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

(Acórdão n.º 9303-015.140 – CSRF/3ª TURMA)

De mais a mais, a matéria se encontra sumulada, conforme o seguinte enunciado:

*“SÚMULA CARF Nº 232*

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

*As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 1.785, de 19/06/2026, DOU de 22/06/2026).*

*Acórdãos Precedentes: 9303-015.131, 9303-015.265, 9303-015.949.”*

Assim sendo, nego provimento.

## **10. DAS GLOSAS: CRÉDITO PRESUMIDO DA CADEIA DA SOJA.**

Conforme se verifica dos autos, a d. Autoridade Fiscal, entendeu que a Recorrente deveria ter estornado, em 2020, o crédito presumido apurado sobre vendas que foram devolvidas, mas cuja devolução a Recorrente tomou ciência apenas no primeiro trimestre de 2022.

Em sua defesa, a Recorrente alega que:

*“(...) considerando o volume de operações da recorrente e que, em sua maioria, trata-se de produtos perecíveis, por vezes o registro do ingresso da mercadoria*

*devolvida não ocorre. Isso se dá, por exemplo, quando há perda ou perecimento da mercadoria.*

*A despeito disso, tão logo a d. autoridade fiscal apontou tal inconsistência na apuração do crédito presumido, a recorrente tratou de saná-la, realizando o estorno do crédito apropriado sobre notas fiscais identificadas. Considerando que essa inconsistência foi apontada pela fiscalização somente em 2021, o estorno foi realizado na apuração das contribuições relativas ao primeiro trimestre de 2021.*

*Veja-se que, ao contrário do que alega a fiscalização, a recorrente tomou conhecimento da efetiva devolução das mercadorias somente em 2021, o que justificou que o estorno do crédito tenha se dado apenas naquele período.”*

Em que pese tais alegações, a DRJ entendeu que por julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, na medida que, compulsando os autos do processo, não identificou nenhuma prova do alegado pela requerente.

Em seu Recurso, a Recorrente tão somente repisa a tese de defesa apresentada sem colacionar aos autos qualquer prova que corrobore suas alegações.

Neste contexto, por ausência de provas, mantenho a glosa efetuada pela d. Autoridade Fiscal.

#### **11. DA REDUÇÃO DE OFÍCIO DOS SALDOS DE CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES.**

Sobre este ponto, eis a íntegra do Recurso Voluntário interposto:

*“Após analisar o aproveitamento de créditos de períodos anteriores, a fiscalização concluiu que “em 31/12/2019 não havia saldos de créditos de Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos disponíveis para utilização posterior como desconto”, portanto, “ficam reduzidos a zero os saldos iniciais de créditos de Pis/Pasep e Cofins de períodos anteriores que foram utilizados como desconto no período abrangido por esta fiscalização”.*

*Sobre essa questão, a recorrente não diverge da conclusão da fiscalização. Apenas pondera que os valores adotados no cálculo realizado e apontado no relatório fiscal foram objeto de despachos decisórios nos períodos competentes, sendo certo que ainda aguardam julgamento de manifestação de inconformidade/recursos junto aos órgãos administrativos competentes. Esse fato, diga-se, foi detectado pela fiscalização.*

*Assim, considerando que as glosas formalizadas naqueles períodos repercutem na apuração do crédito correspondente ao presente período como reconhece a fiscalização, por coerência com esses procedimentos é imperioso que as decisões*

*definitivas proferidas naqueles processos sejam consideradas por ocasião da liquidação da decisão definitiva proferida no presente caso.”*

Como se vê, a Recorrente não apresenta argumentos no sentido de refutar a glosa redução do saldo credor de períodos anteriores. E roga tão somente pela observância da decisão a ser proferida nos processos referentes a tais períodos quando da liquidação do julgado do presente processo.

Portanto, entendo que não existe matéria a ser julgada quanto a este ponto.

## **12. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA E JUROS SOBRE OS DÉBITOS COMPENSADOS, VISTO QUE A RECORRENTE AGIU EM OBSERVÂNCIA AO ENTENDIMENTO DO PRÓPRIO FISCO.**

Sobre a alegação da Recorrente de não incidência de multa e juros sobre os débitos compensados, entendo que a alegação não merece provimento.

Isso porque, a legislação é clara ao determinar que, sobre os débitos não extintos pela compensação pretendida, incide, a partir da data dos seus vencimentos, multa e juros de mora, nos termos da Lei n.º 9.430/1996, em especial nos artigos 61 e 74, § 7º, transcritos a seguir:

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

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

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

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.*

*(...)*

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

*(...)*

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

Mantenho, portanto, os juros e multa incidentes sobre os débitos não compensados.

### **13. DA CONCLUSÃO.**

Ante o todo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para afastar a majoração da base de cálculo das contribuições (i) de todas as subvenções concedidas e (ii) nas operações da venda de milho; e reverter as glosas de créditos (iii) dos serviços de transportes declarados na EFD-Contribuições, (iv) gastos com aluguel – locação industrial e (v) alugueis de máquinas e equipamentos.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Laura Baptista Borges**