



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



**Processo nº** 13971.907536/2016-98  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3401-012.631 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** BUNGE ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PRELIMINAR. CARÁTER REFLEXIVO. JULGAMENTO CONJUNTO. DESNECESSIDADE.

Havendo efetiva vinculação entre processos da Recorrente em virtude de conexão, decorrência ou reflexo, os mesmos poderão ser distribuídos e julgados conjuntamente. Apesar de estarmos diante de diversos processos de pedidos de ressarcimento com declarações de compensação a eles vinculados, não há a necessária vinculação em face de conexão (fundamentado em fato idêntico), decorrência (a partir de processos formalizados em procedimento fiscal anterior) ou reflexo (processos formalizados com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. AFASTAMENTO PARCIAL.

As subvenções concedidas pelos Estados como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins, nos termos dos arts. 1º, §3º das Leis nºs 10.637/02 (inciso X) e 10.833/03 (inciso IX). Necessário o afastamento da majoração da base de cálculo das contribuições dos programas de benefícios fiscais DESENVOLVE, PRODEPE, Subvenção concedida pelo Estado do Piauí e Subvenção concedida pelo Estado do Mato Grosso.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

Em observância ao disposto no art. 62, §2º do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº

152/2016, deve ser reproduzido no presente julgado o determinado na decisão preferida no Recurso Especial n.º 1.221.170/PR.

**INSUMOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.**

O conceito de insumo, para fins de tomada de créditos das contribuições sociais, está inarredavelmente vinculado ao processo produtivo executado pelo contribuinte. Os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço tomado depois de encerrado o processo produtivo, não se subsume no conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos não ensejam creditamento.

**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).

**SALDOS CREDITORES PERÍODOS ANTERIORES. SOBRESTAMENTO. DECISÃO FINAL ADMINISTRATIVA OUTROS PROCESSOS. DESNECESSIDADE.**

Desnecessário o sobrestamento do presente processo para aguardar decisão final em outros processos administrativos em virtude de a liquidação deste dever necessariamente observar o resultado administrativo final daqueles, tendo em vista o acolhimento dos devidos ajustes de saldos credores anteriores que possam ter sido restabelecidos no transcurso dos julgamentos na esfera administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por rejeitar a preliminar de “Caráter Reflexivo”. No mérito, por dar parcial provimento ao recurso da forma a seguir apresentada. 1) Por unanimidade de votos para: a) afastar a majoração da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS dos seguintes programas de benefícios fiscais: DESENVOLVE, PRODEPE, Subvenção concedida pelo Estado do Piauí e Subvenção concedida pelo Estado do Mato Grosso, vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que dava provimento em maior expansão; b) reverter as glosas de créditos relacionados aos dispêndios de frete pagos para o transporte de insumos e produtos em elaboração e de fretes pagos na transferências entre estabelecimentos os quais estejam relacionados a operações de “Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda” e “Remessa de vasilhame ou sacaria”. 2) Por maioria de votos, para manter a glosa de frete na transferência produtos acabados e de remessa de produção, vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente o Conselheiro Renan Gomes Rego, substituído pelo Conselheiro Joao Jose Schini Norbiato.

## Relatório

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório da decisão de piso:

*1. BUNGE ALIMENTOS S/A, empresa acima identificada, apresentou Pedido de Ressarcimento/Compensação de crédito de PIS INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA, vinculado às receitas de exportação, referente ao 2º trimestre do ano-calendário de 2011, no valor de R\$ 3.342.233,09.*

*2. Por intermédio do Despacho Decisório de fl. 104, a DRF-Blumenau reconheceu crédito no valor de R\$ 2.070.157,10, com fundamento no Relatório Fiscal de fls. 106/145, e homologou as compensações até este montante.*

*3. Neste relatório, a autoridade fiscal majorou a base de cálculo das contribuições, com a inclusão de subvenções concedidas pelos Estados da Bahia, Pernambuco, Mato Grosso, Piauí, Mato Grosso do Sul e Goiás, além disso reduziu o saldo de créditos de períodos anteriores, bem como glosou créditos relacionados a despesas com fretes.*

*4. O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório em 21/02/2017 (fl. 189) e apresentou Manifestação de Inconformidade em 22/03/2017 (fls. 15/67) alegando em síntese:*

*a- A fiscalização desconsiderou saldo credor de períodos anteriores, objeto de outros procedimentos fiscais. Ocorre que estes procedimentos foram contestados pelo contribuinte e as respectivas exigências estão com a exigibilidade suspensa. Assim, o presente processo deveria ser suspenso até que os demais procedimentos fiscais sejam analisados;*

*b- os valores lançados na conta “reserva de investimento” transitaram em contas de receita e compuseram a base de cálculo do PIS/COFINS;*

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

*d- Portanto, ainda que a empresa não concorde com a tributação separada da subvenção para investimento, como pretendido pelos Srs. AFRFB, cabem os esclarecimentos retro*

*para demonstrar que ainda que de modo diverso e indireto estes valores foram tributados pelo PIS e COFINS da receita/faturamento propriamente dito;*

*e- As subvenções de ICMS não devem ser consideradas faturamento da empresa, por falta de previsão legal;*

*f- O PIS/COFINS somente podem incidir sobre o faturamento, jamais sobre o valor referente às subvenções para investimento;*

*g- os Srs. AFRB no Parecer Fiscal nem mesmo buscaram enquadrar estas subvenções como passíveis de incidência do PIS e da COFINS sob o argumento de que as mesmas não estão previstas como exclusão nos respectivos §§3º, acima transcritos, como anteriormente adotavam, mesmo que afrontando flagrantemente o princípio da estrita legalidade tributária e também olvidando que sua atividade é plenamente vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, na medida que eles próprios afirmaram que a incidência tributária ocorre pelo fato da não exclusão;*

*h- os valores da reserva de subvenção para investimento, nem sequer podem ser considerados como "receita de natureza diversa", capaz de suscitar discussões acerca da inconstitucionalidade da exigência fiscal nos termos do art. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003;*

*i- definir reserva para subvenção como sendo faturamento fere o artigo 110 do CTN e o princípio da segurança jurídica;*

*j- subvenção na realidade seria uma renúncia fiscal, com o intuito de incentivar o desenvolvimento de determinados setores;*

*k- os próprios auditores reconheceram que a subvenção seria uma não despesa;*

*l- o Parecer Normativo CST n.º 112/78, firma entendimento de que as subvenções não tributáveis são aquelas que se destinam ao emprego em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, que também é questionável. Quando inclui o vocábulo "inclusive" constante do texto legal citado tem função inclusiva, vale dizer, que todas elas, inclusive, ou seja, também, as recebidas mediante isenção ou redução de impostos, Logo, a regra não tributação atua sempre, desde que observados os requisitos previstos na lei, diante de uma subvenção. Então, para incidência da norma basta que seja recebida uma subvenção e que o seu produto seja destinado a investimentos;*

*m- o PRODEPE instituído pelo Estado de Pernambuco exige para a concessão dos benefícios fiscais a aplicação de recursos em investimentos locais;*

*n- o programa DESENVOLVE também visa o fomento e desenvolvimento da economia do Estado da Bahia;*

*o- estas subvenções não geram "entrada" de dinheiro, ocorre uma redução da carga tributária. Em todos os casos houve investimentos por parte da Bunge, cita investimentos no Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e Piauí;*

*p- a lei não define o que venha a ser investimentos, assim deve ser entendido como toda aplicação de capital que trará benefícios futuros à empresa;*

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

*r- na ordem jurídica brasileira, por força do inciso I do art. 175 do CTN, a isenção é forma de exclusão do crédito tributário, o que permite inferir que para que ela opere é necessária a existência desse crédito tributário. Assim sendo, o contribuinte deveria, em primeiro lugar, reconhecer contabilmente o valor da despesa tributária e,*

*posteriormente, efetuar a baixa do valor contabilizado como obrigação, que desaparece por obra da regra da isenção, e que tem como contrapartida uma conta de reserva;*

*s- o frete da transferência do produto acabado já faz parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora, e de produção, por óbvio. Tal situação não descaracteriza o processo de venda nem de produção como um todo, posto que no primeiro caso equivale ao custo de transporte a venda direta;*

*t- o frete da transferência dos insumos ou dos produtos em elaboração faz parte do processo produtivo, situação reconhecida pelo CARF como possível de gerar o direito ao crédito, conforme decisões adiante transcritas;*

*u- ao contrário do que afirma o auditor-fiscal há previsão legal para a concessão destes créditos.*

*v- a transferência destes produtos é tributada pelo PIS/COFINS, assim como o faturamento dos fretes que acompanham tais mercadorias, desta forma, houve tributação na cadeia anterior;*

*w- nos itens 88 a 93 do Relatório Fiscal, o auditor-fiscal glosou créditos relativos a despesas com fretes supostamente ligados à transferência de produtos. Ocorre que se trata de frete na aquisição de insumo para produção e revenda;*

*x- informou, de forma equivocada, que a nota fiscal nº 183.013 trataria de operação de venda para outra filial, quando se refere a transferência. A nota fiscal nº 193.519 trata de retorno de industrialização por encomenda e não de venda para outra filial;*

*y- Como apoio a situação descrita, segue anexo também uma planilha, na qual se evidencia um par de duas colunas denominadas de 'CFOP' e 'DESCRIÇÃO CFOP', sendo que as constantes do conjunto Dados da nota fiscal física1 devem substituir as colunas correspondentes no conjunto 'Informações Entregue ao Fisco'.*

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

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

*bb- fretes em operação sem direito a crédito, refere-se na realizada à industrialização sob encomenda;*

*cc- requer seja reconhecida a improcedência do Despacho Decisório em tela.*

*5. É o relatório*

A DRJ em São Paulo/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório conforme ementa do **Acórdão nº 16-82.088** a seguir transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011*

**INSUMO. CONCEITO.**

*Insumo é toda matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.*

**SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.**

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

**CRÉDITO. DESPESAS COM FRETE.**

*Originam crédito de PIS/COFINS as despesas com fretes na venda de mercadorias, assim como as despesas com fretes na compra de produtos, neste caso, por compor o custo da mercadoria revendida e da matéria-prima utilizada.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância com os argumentos a seguir sintetizados: 1) Preliminar de Desconsideração do saldo credor do período anterior – não objeto de fiscalização do período; 2) Da majoração da base de cálculo das contribuições – subvenções para investimentos; 3) Glosas relativas a Fretes de Transferência – Parte 1; 4) Glosas relativas a Fretes de Transferência – Parte 2; 5) Fretes vinculados a operações com Mercadorias adquiridas com fim específico de exportação.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

**Conhecimento**

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

**Preliminar**

A recorrente reitera em sede de preliminar o pedido para sobrestar o presente processo ou, se não for o caso, reunir os processos listados para que sejam julgados conjuntamente, agora no âmbito do CARF de modo que observem os reflexos correspondentes e evitem resultado diverso e conflitante com os demais.

Destaca que o presente processo refere-se a dois fatores: “1) a glosa de créditos apropriados referente ao 2º trimestre/2011 e; 2) a desconsideração do saldo credor do período anterior”. Especificamente em relação ao fator 2, afirma tratar-se de saldo credor do 4º Trimestre/2010 e períodos anteriores objeto de verificação em outro procedimento fiscal e que não pode ser desconsiderado na apuração do presente processo. Reforça que a própria autoridade fiscal concluiu que os saldos de créditos disponíveis ao final de 03/2011 para utilização em 04/2011 são os seguintes:

#### Saldos de Créditos Disponíveis para Utilização em 04/2011

Tributo	Tipo de Crédito	Mês de origem	Valor
Cofins	Crédito Presumido	03/2011	8.231.530,87
Cofins	Crédito MI, vinculado às exportações	03/2011	13.575.530,73
PIS/Pasep	Crédito Presumido	03/2011	1.786.788,23
PIS/Pasep	Crédito MI, vinculado às exportações	03/2011	2.947.319,13

Acrescenta ainda que a mesma autoridade fiscal ressaltou que os créditos presumidos remanescentes e originados nos meses 04 e 06/2010 foram utilizado nos PER/DCOMPs n.ºs 11606.81001.060712.1.5.10-3894 (PIS/PASEP) e 08227.99630.190412.1.1.11-5757 (COFINS) os quais foram tratados nos autos do processo n.º 13971.724090/2015-87.

Conclui afirmando que neste sentido há uma repercussão sucessiva de vários processos anteriores, além do citado no parágrafo anterior, cujas glosas reduziram a ZERO o saldo final transferido para o trimestre seguinte. Ou seja, o presente processo necessariamente depende do trânsito em julgado dos processos a seguir listados:

ANO	TRIMESTRE	PROCESSO	SALDO FINAL
2009	1º ao 3º	13971.908784/2011-41	ZERADO
		13971.908783/2011-05	
2009	4º	13971.723730/2014-51	ZERADO
2010	1º ao 2º	13971.720616/2015-50	ZERADO
2010	3º ao 4º	13971.724090/2015-87	ZERADO
2011	1º	Valores constantes no	Item 71 RF

Além destes, caberia também a suspensão do presente feito em face do caráter reflexivo com os seguintes processos:

- 1) 13971.724090/2015-87
- 2) 13971-907.536/2016-98
- 3) 13971-907.534/2016-07
- 4) 13971-907.533/2016-54
- 5) 13971-907.532/2016-18
- 6) 13971-907.535/2016-43

Inicialmente destaco que apenas os processos 13971.724090/2015-87 e 13971.720616/2015-50 estão sendo julgados em outra Turma de Julgamento deste Tribunal Administrativo. Já os processos 13971.908784/2011-41, 13971.908783/2011-05 e 13971.723730/2014-51 encontram-se com o trânsito em julgado na via administrativa. Os demais processos estão sendo julgados nesta 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento.

De todo modo, de fato existe o risco de haver decisões conflitantes entre Turmas de Julgamento desta Corte Administrativa. Para tanto, existe a previsão no RICARF, especificamente no seu art. 67, do Recurso Especial a ser interposto quando houver divergências de entendimento da legislação tributária.

Havendo efetiva vinculação entre os processos citados pela Recorrente em virtude de conexão, decorrência ou reflexo, os processos poderão ser distribuídos e julgados conjuntamente. Entretanto, apesar de estarmos diante de diversos processos de pedidos de ressarcimento com declarações de compensação a eles vinculados bem como de AUTO DE INFRAÇÃO (processo 13971.725135/2017-01), entendo não haver a necessária vinculação em face de conexão (fundamentado em fato idêntico), decorrência (a partir de processos formalizados em procedimento fiscal anterior) ou reflexo (processos formalizados com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos).

Especificamente no argumento da recorrente (Caráter Reflexivo), em uma análise preliminar, exatamente naquilo que estamos tratando antes do mérito, entendo não terem sido os processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal ou com base nos mesmos elementos de prova. O que pode, e normalmente acontece, é haver alguma matéria idêntica em alguns processos, mas não necessariamente todas. Se houvesse ocorrido, os processos poderiam inclusive ser agrupados em lotes de repetitivos, o que não ocorreu quando da confecção dos lotes de julgamento distribuídos para este relator.

Entretanto, entendo que em parte a Recorrente possui razão. Isto porque os valores desconsiderados pela fiscalização neste processo são decorrentes de saldo credor de períodos anteriores os quais foram refeitos em virtude de procedimentos fiscais instaurados na empresa. Realmente a decisão administrativa final dos citados processos irão repercutir diretamente no saldo credor inicial das contribuições para o PIS e da COFINS do presente processo.

Conforme bem delineado pela decisão recorrida, “Caso, porventura, o posicionamento da fiscalização venha a ser alterado por decisão administrativa final, por certo este novo entendimento deverá refletir em todos os demais casos relacionados”.

Portanto, apesar de alguns processos da Recorrente terem sido sobrestados para aguardar a decisão final a respeito de eventual alteração dos saldos credores de períodos

anteriores, entendo desnecessário tal sobrestamento. Isto porque a unidade de origem, ao liquidar a decisão final do presente processo, **deverá necessariamente observar o resultado administrativo final em relação a todos os processos a ele vinculados (13971.908784/2011-41, 13971.908783/2011-05, 13971.723730/2014-51, 13971.720616/2015-50, 13971.724090/2015-87, 13971.907536/2016-98, 13971.907534/2016-07, 13971.907533/2016-54, 13971.907532/2016-18 e 13971.907533/2016-43)**, com vistas a proceder os devidos ajustes de saldos credores anteriores que possam ter sido restabelecidos no transcurso dos julgamentos na esfera administrativa e que venham a afetar os saldos credores iniciais do presente processo.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de sobrestamento e julgamento conjunto.

### Mérito

No que concerne ao mérito, a Recorrente apresenta argumentos que, no seu entender, estão intimamente ligados a improcedências do procedimento fiscal mantido pela decisão recorrida. São os seguintes pontos a seguir sintetizados em tópicos e que serão adiante abordados individualmente: 1) Da majoração da base de cálculo das contribuições – subvenções para investimentos; 2) Glosas relativas a Fretes de Transferência – Parte 1; 3) Glosas relativas a Fretes de Transferência – Parte 2; 4) Fretes vinculados a operações com Mercadorias adquiridas com fim específico de exportação.

Antes de adentrar na análise pontual de cada alegação, conforme já descrito no parágrafo anterior, há neste processo glosas de créditos derivados de entendimentos legais, normativos e jurisprudenciais sobre o conceito de insumos na legislação das Contribuições para o PIS e da COFINS.

Neste sentido, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Tribunal Administrativo.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). O art. 3.º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional n.º 42/2003 estabeleceu no §12.º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapolou as disposições previstas nas Leis

nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, este Conselho já vinha apresentando entendimento intermediário na conceituação de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais deveriam estar intimamente ligados ao critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do recurso especial n.º 1.246.317 MG realizado em 16/06/2011, decidiu pela ilegalidade do art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e do art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins. Nesta mesma decisão, o STJ adotou um conceito de insumo específico e diferenciado quando comparado aos conceitos estabelecidos na legislação do IPI e do Imposto de Renda. Veja a seguir a ementa do referido julgado:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

*2. Agride o art. 538, parágrafo único o, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

*3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

*4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas*

*Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elastecidos.*

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de detetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Diante desta decisão, o CARF passou a adotar este mesmo entendimento na maioria dos seus julgados. Destaco trecho do Acórdão n.º 9303-003.069, proferido em 13/08/2014, no qual utilizou um conceito de insumo que vem servindo de base para os julgamentos dos processos relacionados a conceito de insumos neste Conselho:

[...]

*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifos da reprodução)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Em julgamento do REsp. n.º 1.221.170-PR realizado em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça proferiu nova decisão, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabelecendo o conceito de insumo bem como adotando diretrizes para os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a seguir a ementa do referido julgado:

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA**

*PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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.*

Diante da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento abstrato sobre o conceito de insumos para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, com vistas a proferir uma análise do citado julgado, formalizar orientações no âmbito daquela Procuradoria e viabilizar a adequada observância da tese por parte da RFB. Na linha da pacificação do entendimento firmado, relevante reproduzir os itens 14 a 17 da referida nota explicativa:

*"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.*

*15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

16. *Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

17. *Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem destaques no texto original)*

Neste mesmo ano de 2018, a COSIT emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018 apresentando as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR. A seguir, a ementa do referido Parecer Normativo:

*Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.*

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.*

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

*a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:*

*a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) 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, seja”:* b.1) *“pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

*Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.*

Diante da decisão judicial vinculante aos integrantes deste Conselho, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, no qual o REsp. 1.221.170/PR consolidou o entendimento a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias fáticas que regem a presente controvérsia, não só no que concerne a análise das glosas dos créditos relacionados a insumos, mas todas as matérias apresentadas pelo recurso voluntário.

### **1) Da majoração da base de cálculo das contribuições – subvenções para investimentos consideradas como Custeio pelo Relatório Fiscal**

Neste tópico, em síntese, a fiscalização entendeu por majorar a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, incluindo as subvenções governamentais concedidas pelos Estados da Bahia, Pernambuco, Mato Grosso, Piauí, Mato Grosso do Sul e Goiás por entender que as referidas subvenções possuíam natureza de custeio.

Inicialmente a Recorrente ressalta que os valores lançados na conta de Reserva de Investimento transitaram em contas de receitas e compuseram a base de cálculo do PIS/COFINS e que o valor total constante das notas fiscais (que inclui ICMS, PIS e COFINS) está 100% lançado na receita e compõe o faturamento da empresa. O valor registrado na conta Reserva de Capital vem a ser uma renúncia fiscal do ICMS por parte do Estado. Entende ainda que na coletânea de leis acerca das contribuições não há indicação de que as Reservas para Subvenção são consideradas como faturamento ou receita bruta, ou que servem de base de cálculo para a apuração, citando os arts. 1<sup>os</sup> das Leis n<sup>os</sup> 10.637/02 e 10.833/03 e seus respectivos §§3<sup>os</sup> e o art. 195, I, “b” da CF88.

Ressalta ainda que as citadas contribuições somente podem incidir sobre o “faturamento” (soma dos valores nas operações de venda ou de prestação de serviços), jamais sobre o valor referente ao ICMS e decorrentes de reserva para subvenções para investimentos. Afirmando ainda que não deve prevalecer o entendimento da fiscalização em tentar transformar subvenção para investimento em subvenção para custeio, não podendo confundir a diferença entre os dois tipos de subvenções. E que a própria fiscalização reconhece no Relatório Fiscal que o art. 21 da Lei n<sup>o</sup> 11.941/2009 excluiu as subvenções para investimento da base de cálculo do PIS/COFINS, mas que teria sido revogada pela Lei n<sup>o</sup> 12.973/14. Ressalta que a fiscalização, ao entender que as subvenções não estão previstas como exclusão nos respectivos §§3<sup>os</sup>, estariam afrontando flagrantemente o princípio da estrita legalidade tributária, olvidando-se de que sua atividade é plenamente vinculada nos termos do art. 142 do CTN, para tanto apresenta alguns posicionamento doutrinários sobre o princípio da legalidade.

Apresenta também argumentos no sentido de diferenciar receita de faturamento, indicando que receita é gênero e faturamento é uma espécie de receita, não podendo entendê-los como sinônimos, conforme destacado no dispositivo constitucional citado. Nesta linha de raciocínio, cita a decisão do STF no RE n<sup>o</sup> 390.840/MG, que consagrou a inconstitucionalidade do §1<sup>o</sup> do art. 3<sup>o</sup> da Lei n<sup>o</sup> 9.718/98, e que tratou também desta diferenciação entre receita e faturamento. Cita ainda o RE n<sup>o</sup> 240.785/MG que tratou da necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP no enfoque de que o tributo estadual “*não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço*”. Ou seja, segundo a recorrente os valores da reserva de subvenção para investimento não podem ser considerados como “receita de natureza diversa”, o que estaria ferindo o Princípio da Segurança Jurídica ao alterar definições de conteúdo, conceitos e formas de direito privado nos termos do art. 110 do CTN.

A Recorrente traz ainda diversos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários acerca do conceito de Subvenção, exatamente no sentido de que não é uma receita ou faturamento da empresa, mas sim uma renúncia fiscal, com o intuito de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia. Segundo o art. 182, §1<sup>o</sup>, alínea “d” da Lei n<sup>o</sup> 6.404/76, “as doações e as subvenções para investimento” devem ser classificadas como reserva de capital. Destaca que o motivo desta determinação legal é justamente devido ao fato de

as subvenções não integrarem a receita e, por consequência, não interferir na apuração do resultado da pessoa jurídica. Apresenta ainda o conceito jurídico de Subvenção constante da Lei n.º 4.320/64, legislação que estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federativos.

A Recorrente enfrenta ainda os fundamentos utilizados pela decisão recorrida, especificamente nos itens 25 e 26 do voto do acórdão recorrido, no sentido de manter a tributação do PIS/COFINS sobre o ICMS. No seu entendimento a então pendência de julgamento em face dos embargos opostos não impede o reconhecimento do quanto ficou decidido acerca do mérito da matéria pelo STF, qual seja, não cabe a incidência das referidas contribuições sobre o ICMS, da mesma forma que restou decidido pelo STJ no REsp. 1319102/RS de que o crédito presumido de ICMS não se enquadra como receita ou faturamento, devendo também ser excluído da base de cálculo das contribuições, tema que teve reconhecida a repercussão geral no RE n.º 835.818.

A Recorrente acrescenta aos seus argumentos as alterações procedidas na Lei n.º 12.973/14, introduzidas pela Lei Complementar n.º 160/17, cujo objetivo foi afastar a Guerra Fiscal entre os Estados e consolidar o caráter de “subvenção para investimentos” dos benefícios fiscais concedidos. Ou seja, a fiscalização pretende impor uma restrição legal (requisitos) para as contribuições ao PIS e COFINS que somente devem ser aplicados para fins de IRPJ e CSLL quando da apuração do lucro real, ferindo o princípio da legalidade tributária.

Por derradeiro, a Recorrente faz uma breve análise dos incentivos contabilizados, a título de exemplo, com vistas a consolidar o seu entendimento quanto às subvenções. O PRODEPE, concedido pelo Estado de Pernambuco pela Lei n.º 11.675/99, em seu art. 1º define a finalidade do incentivo (fomentar investimentos na atividade industrial e comércio atacadista), já o art. 14 estabeleceu as condições para ter os benefícios (empreendimentos novos ou com ampliação mínima da capacidade instalada de 20%). Em seguida, apresenta o programa de incentivo DESENVOLVE do Estado da Bahia, também com a finalidade de desenvolvimento local. Ou seja, todos os incentivos fiscais contabilizados foram efetivamente para fins de investimentos com vistas a fomento e desenvolvimento local cuja contrapartida não seria o recebimento de qualquer valor, mas tão somente o desconto do valor do ICMS devido. Conclui no sentido de que os valores registrados nas Reservas para Subvenção não podem ser caracterizados como faturamento e, via de consequência, serem tributados pelas contribuições para PIS e COFINS.

Destaque-se os seguintes fundamentos utilizados pela DRJ para manter a majoração da base de cálculo do PIS/COFINS:

- As Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 determinam que a base de cálculo das referidas contribuições é qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independente de sua classificação contábil;

- O PIS/COFINS incidente sobre o ICMS, que faz parte do faturamento, não se confunde com a tributação exigida pela fiscalização através das subvenções concedidas pelos Estados e incluída na base de cálculo daquelas contribuições, por intermédio da redução ou do crédito presumido de ICMS;

- As subvenções (para custeio) possuem natureza jurídica de receita bruta operacional nos termos do art. 44, IV da Lei n.º 4.506/64;

- A Lei n.º 11.941/09 determinou que as subvenções para investimentos não integravam a base de cálculo do PIS/COFINS;

- Este entendimento foi mantido pela Lei n.º 12.973/14, que alterou as Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, incluindo o inciso IX/X nos §§3º dos seus artigos 1ºs;

- Com base na interpretação dada pelo Parecer Normativo CST n.º 112/78, subvenções para custeio é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com vistas a auxiliá-la em suas despesas e operações relacionadas com seus objetivos sociais. Já a subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de aplica-los em projetos apresentados pelo subvencionador para implantação ou expansão do empreendimento econômico;

- A alteração do §5º do art. 30 da Lei n.º 12.973/14 procedida pela LC n.º 160/17 somente passou a ser aplicada com a entrada em vigor desta Lei Complementar e alcançando fatos geradores ocorridos após a sua vigência;

- A decisão de piso, para fins de verificar se foi procedente a interpretação dada pela autoridade fiscal de que não se tratava de subvenção para investimento, mas sim para custeio, analisou cada Programa conforme a seguir:

\* DESENVOLVE – confirma o entendimento da fiscalização de que o programa não vincula os ganhos da subvenção a aplicação em investimentos em expansão de empreendimento econômico. Podendo os recursos ser utilizados em quaisquer despesas, devem ser caracterizadas como subvenções para custeio;

\* PRODEPE – também não há vinculação dos recursos recebidos para fins de investimentos. A própria Lei n.º 11.675/99 (Estado do Pernambuco) que instituiu o programa é explícita em permitir o uso da subvenção como capital de giro. Portanto, correta a classificação como subvenção para custeio.

\* Subvenção concedida pelo Estado do Mato Grosso do Sul – conforme Termo de Acordo n.º 10/07, constante do processo n.º 13971.907537/2016-32, o benefício fiscal concedido ao estabelecimento localizado no município de Dourados não está atrelado a qualquer tipo de investimento, mas somente a operações já existentes.

\* Subvenção concedida pelo Estado do Piauí – o incentivo fiscal foi concedido para criação e manutenção de 500 postos de trabalho, portanto não pode ser enquadrada como subvenção para investimento.

\* Subvenção concedida pelo Estado do Mato Grosso – não podem garantir que os valores subvencionados foram efetivamente aplicados em investimento pois não há no protocolo de intenções e no Termo de Acordo (constantes do processo n.º 13971.907537/2016-32) obrigatoriedade de aplicação dos recursos em ativo fixo da empresa.

\* Subvenção concedida pelo Estado de Goiás – a Resolução n.º 1806/03 (juntada pelo contribuinte nos autos do processo n.º 13971.907537/2016-32) consta como única condição

para fruição do benefício é o prazo de 324 meses, desvirtuando da natureza de subvenção para investimento.

Diante destas colocações, a decisão de piso entendeu como correta a caracterização das mencionadas subvenções como sendo de custeio e, via de consequência, a majoração da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS.

Início meu voto fazendo uma explanação a respeito da cronologia da legislação afeta ao tema e o entendimento deste relator sobre classificação das subvenções governamentais bem como sobre a sua sujeição à tributação.

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

*§2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos*

*a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos*

*b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos*

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

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

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

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

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

Com o advento do novo tratamento contábil dado às subvenções, é editada a Lei n.º 12.973/2014 cujo art. 30 traz a determinação de que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real desde que concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, registradas na conta de reserva de lucros (Reservas de Incentivos Fiscais) e que sua utilização seja apenas para a absorção de prejuízos ou aumento de capital.

Até a edição da Lei n.º 12.973/2014, inclusive, resta evidente a necessidade de ocorrência das seguintes condições, em síntese, para que os valores recebidos a título de Subvenções para Investimento não sejam sujeitos à tributação federal: 1) concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; 2) registro em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Lucros/Reserva de Incentivos Fiscais); 3) utilizados para absorção de prejuízos ou aumento de capital; 4) aplicação na implantação ou expansão do empreendimento (nos termos do PN 112/78).

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

Portanto, com a inserção dos mencionados §§4.º e 5.º ao art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, entendo que não é mais cabível a exigência a respeito da demonstração pelos sujeitos passivos de que houve a aplicação dos recursos oriundos das subvenções na implantação ou expansão do empreendimento.

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

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

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

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

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

Passo à análise do caso concreto.

A fiscalização entendeu que todos os atos instituidores dos incentivos fiscais possuem características de subvenções para custeio. Inicialmente examino os atos instituidores verificando se de fato foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Vejamos um a um.

\* DESENVOLVE – apesar de a fiscalização entender que o programa não vincula os ganhos da subvenção a aplicação em investimentos em expansão de empreendimento econômico, entendo que o ato instituidor (Resolução nº 012/2008) em seu art. 1º habilitou a

Recorrente aos benefícios do programa DESENVOLVE para o “projeto de ampliação da BUNGE ALIMENTOS S/A CNPJ n.º 84.045.101/0228-39, localizado no município de Luiz Eduardo Magalhães”. A própria fiscalização destaca que Lei n.º 7.980/2001 que criou o incentivo teve por finalidade a “instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos e processos já existentes”. Portanto, essas subvenções foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

\* PRODEPE – no mesmos sentido do programa instituído pelo Estado da Bahia, apesar de não haver vinculação dos recursos recebidos para fins de investimentos e haver a possibilidade de uso da subvenção como capital de giro, conforme previsão contida na Lei n.º 11.675/99 (Estado do Pernambuco) que instituiu o programa, esta mesma lei teve por objetivo atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e, conforme consta do seu art. 5º, para o grupo de empresas industriais o incentivo alcançou exclusivamente as “hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos”. Portanto, essas subvenções também foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

\* Subvenção concedida pelo Estado do Mato Grosso do Sul – conforme apontado pela fiscalização no Termo de Acordo n.º 10/07 de fato o benefício fiscal concedido ao estabelecimento localizado no município de Dourados não está atrelado a qualquer tipo de investimento. As subvenções foram concedidas para manutenção da empresa instalada no município, sem prever qualquer tipo de implantação ou expansão do empreendimento industrial. Destaque-se que a única condição para fruição do benefício foi no sentido de que a subvencionada não destinasse óleo de soja para fins combustíveis, exceto nas saídas para indústrias fabricantes de biocombustíveis. Portanto, entendo que essas subvenções não foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

\* Subvenção concedida pelo Estado do Piauí – a fiscalização entendeu que o incentivo fiscal foi concedido somente para criação e manutenção de 500 postos de trabalho, não pode ser enquadrada como subvenção para investimento. Entretanto, analisando a Lei n.º 4.859/96 do Estado do Piauí, previu no seu art. 1º a concessão do incentivo fiscal quando houver acordo com estabelecimentos industriais para “implantação, realocação, revitalização e ampliação de unidades fabris já instaladas”. O art. 2º definiu como ampliação “o aumento da capacidade instalada do estabelecimento, do qual resulte incremento real de receita e/ou absorção de mão-de-obra, de pelo menos 1/3 (um terço) da já existente, exceto se decorrente de fusão ou incorporação de empresas, de que trata o § 6º do art. 4º”. Portanto, essas subvenções também foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos..

\* Subvenção concedida pelo Estado do Mato Grosso – a fiscalização afirma que não neste caso não há como garantir que os valores subvencionados foram efetivamente aplicados em investimento pois não há no Protocolo de Intenções e no Termo de Acordo firmados 29/09/2005 e 05/05/2008, respectivamente, obrigatoriedade de aplicação dos recursos em ativo fixo da empresa. Esta perspectiva abordada pela fiscalização não encontra base legal, conforme explanado neste voto, para fins de inclusão destas subvenções na base de cálculo das contribuições. Os mencionados incentivos foram concedidos para fins de implantação de uma indústria no Município de Mutum/MT. Portanto, essas subvenções também foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos..

\* Subvenção concedida pelo Estado de Goiás – a fiscalização cita a Resolução nº 1806/03 e afirma que consta como única condição para fruição do benefício é o prazo de 324 meses, desvirtuando da natureza de subvenção para investimento. Concordo com a fiscalização. O documento apresentado não faz prova alguma de que o incentivo concedido tenha vínculo com qualquer estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos no Estado de Goiás. Portanto, entendo que essas subvenções não foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Passo à apreciação dos requisitos referentes à publicação pelo Estado subvencionador da relação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais e dos registros e depósitos da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais na Secretaria Executiva do CONFAZ. A Recorrente apresentou nos autos do processo 13971.907540/2016-56 (julgados nesta mesma sessão de julgamento) os documentos DOC 01, DOC 02 e DOC 03 nos quais constam a publicação dos atos normativos nos respectivos diários oficiais dos Estados objeto desta análise, os certificados de registros e depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ dos atos concessivos dos referidos Estados e o Relatório de Diligência do processo nº 13971.723959/2015-76, emitido pela DRF Blumenau, e cuja conclusão foi no sentido de que os requisitos previstos nas cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS nº 190/17 foram comprovados.

Considerando os fundamentos utilizados pela fiscalização para descaracterização das subvenções para investimentos classificadas pela Recorrente e enquadrando-as como subvenções para custeio. Considerando ainda os termos dos arts. 1º, §3º das Leis nºs 10.637/02 (inciso X) e 10.833/03 (inciso IX) bem como as condições estabelecidas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e no art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017. Considerando por fim que os requisitos previstos nas cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS nº 190/17 (art. 3º, I e II da LC 160/2017) foram atendidos. Voto por dar parcial provimento ao recurso para afastar a majoração da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS dos seguintes programas de benefícios fiscais: DESENVOLVE, PRODEPE, Subvenção concedida pelo Estado do Piauí e Subvenção concedida pelo Estado do Mato Grosso.

## **2) Glosas de Créditos Apurados sobre Frete de Transferência – Parte 1 (Fretes na Transferência de Produtos Acabados, de Insumos e de Produtos em Elaboração)**

Segundo a Recorrente esta operação de frete na transferência de produtos acabados é uma etapa que faz parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final por passar por uma filial receptora, não descaracterizando uma operação de venda como um todo. De outro lado afirma que os fretes de transferência de insumos e de produtos em elaboração faz parte do processo produtivo, situação reconhecida pelo CARF como possível de gerar direito ao crédito. Entende não haver vedação legal aplicada ao caso, destacando três pontos: processo de logística de distribuição da empresa; a transferência é tributada pelo PIS/COFINS; e que há decisões no CARF a favor deste entendimento de aproveitamento de crédito (cita jurisprudência administrativa – Acórdãos nºs 3301-001.577, 3401-002.075 e 9303-004.318).

Antes da análise dos argumentos da Recorrente, relevante apresentar as situações nas quais, no entender deste relator, pode-se identificar os dispêndios com frete que geram ou não direito a créditos das contribuições para o PIS e da COFINS.

Quando estamos diante de atividade industrial verificamos a existência de diversos tipos de serviços de fretes. A título de exemplo podemos destacar os seguintes: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

Na legislação vigente existe fundamento jurídico para a apropriação de créditos relacionados ao frete quando considerados como parte do custo de aquisição, do custo de produção ou da despesa de venda, conforme será demonstrado a seguir.

O fundamento jurídico para apropriação dos créditos da Contribuição para PIS e da COFINS pode ser extraído do art. 289 do Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/1999), em relação ao valor dos gastos com serviços de transporte de bens para revenda, apesar de não haver expressa previsão nos art. 3.º, I e § 1.º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Destaque-se que, por haver simetria entre os textos das referidas leis, aqui será reproduzido apenas o disposto na Lei n.º 10.833/2003, por ser mais completa e, em relação aos dispositivos específicos, haver remissão expressa no seu art. 15 de que eles também se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei n.º 10.637/2002. Diante desta fato vejamos:

**Lei 10.833/2003**

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

*I bens adquiridos para revenda, (...);*

*(...)*

*§ 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2.º desta Lei sobre o valor:*

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

**RIR/1999**

*Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).*

*§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13).*

*§2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.*

*§3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.*

Tendo por base os referidos dispositivos legais, verifica-se que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens. Portanto, somente nesta condição (frete integrando o custo de aquisição) é que o frete pode compor a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Com isso, de forma análoga, o valor do frete no transporte dos bens somente poderá integrar a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas quando tais fretos sofrerem a incidência das referidas contribuições.

Este mesmo entendimento deve ser aplicado na atividade industrial, quando houver o valor do frete relativo ao transporte: a) de bens de produção (matérias-primas, produtos intermediários e material e embalagem) a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e b) de bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não. Veja o disposto na norma de regência relacionado a atividade industrial:

**Lei 10.833/2003**

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

(...)

*II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, (...);*

*§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

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

(...)

**RIR/1999**

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):*

*I o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;.*

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

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

Encerrado o ciclo de produção ou industrialização, o art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003 autoriza a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus deste frete seja suportado pelo vendedor:

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

(...)

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

(...)

*§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2ª desta Lei sobre o valor:*

(...)

*II dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;*

Repare que no caso dos dispêndios com fretes de produtos acabados não se enquadram nas situações acima descritas. Isto porque quando da transferência de produtos acabados, o processo produtivo já se encontra encerrado. Ou seja, se o produto acabado foi transportado, culminado está o processo produtivo. Portanto, não há que se falar em direito de apropriar créditos das contribuições para o PIS e da COFINS sobre os dispêndios com frete nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para seus centros de distribuição que por ventura venha a existir, ou mesmo quando estamos diante de transporte de produtos acabados com fins de formação de lotes para a exportação.

Considerando ainda o disposto no REsp. nº 1.221.170/PR, no que concerne ao Teste de Subtração, reproduzo a seguir trecho da decisão do STJ:

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

Ou seja, se a retirada do “frete de produtos acabados” não afeta/obsta a obtenção do produto produzido pela empresa, não há que se falar em aproveitamento de crédito destes dispêndios com frete como insumos do processo produtivo.

Há diversos julgados neste Tribunal Administrativo que seguem a mesma linha de entendimento deste relator. Apenas a título de exemplo enumero os Acórdãos nºs 3302-010.922, 9303-012.936 e 9303-013.785.

Há ainda diversos precedentes do STJ, posteriores a decisão consubstanciada no REsp. 1.221.170/PR, que adotaram esta linha de entendimento. Também a título de exemplo, reproduzo a seguir alguns julgados daquele Tribunal Superior:

*AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020*

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

*Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes*

(...)

\*\*\*

**AgInt no REsp 1890463/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2021, DJe 26/05/2021**

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

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

*(AgInt no REsp 1890463/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2021, DJe 26/05/2021)*

\*\*\*

*AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022*

**TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.**

(...)

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

Conforme disposto no voto, assiste razão à Recorrente em parte tendo em vista ser possível o aproveitamento de créditos em relação aos dispêndios com frete na transferência de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma empresa.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso neste particular para reverter as glosas de créditos relacionadas aos fretes na transferência de insumos e produtos em elaboração.

### **3) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes de Transferências – Parte 2 (Fretes em outras operações entre estabelecimentos da Recorrente)**

O presente item trata de fretes relacionados a outras operações entre estabelecimentos da Recorrente não declaradas nos demonstrativos como transferências, sem que tratasse de remessa para formação de lote.

A Recorrente afirma que não procede o entendimento da fiscalização como a própria relação evidencia conforme a finalidade das operações: 01 – Aquisição para Revenda; 02 – Aquisição de insumo para produção; 03 – Aquisição de insumo para a agroindústria; 09 – Venda. Neste sentido, os argumentos de defesa relativos aos fretes de transferência referente a aquisição de insumo para produção/agroindústria e para venda já foram apresentados no item anterior. Além desses argumentos, a recorrente afirma que houve falha na geração do demonstrativo quando informa que houve operação de venda para outra filial (CFOP 5101) quando o correto seria operação de transferência (CFOP 5151) ou mesmo retorno de industrialização por encomenda (CFOP 6902). Para tanto, a Recorrente anexa uma planilha com informações referentes a CFOP/DESCRIÇÃO CFOP de um conjunto de informações de “Dados da nota fiscal física” que devem substituir as “Informações Entregue ao Fisco”. Por fim, cita e reproduz jurisprudência deste Conselho (Acórdão 9303-004.673).

A glosa deste item por parte da fiscalização se deu em virtude dos seguintes fundamentos/argumentos:

#### *Glosa de Fretes em Transferências – Parte 2*

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

*89. A identificação das ocorrências foi feita pela pesquisa, nos demonstrativos apresentados pelo sujeito passivo, dos registros em que, concomitantemente, tanto remetente como destinatário sejam filiais da empresa e o campo finalidade seja preenchido com informações diferentes de 05, 06, 07 ou 08.*

*90. Como resultado, todos os registros objeto da presente glosa referem-se a operações com alguma das finalidades a seguir:*

Finalidade da Operação
01 - Aquisição para revenda
02 - Aquisição de insumo para produção
03 - Aquisição de insumo para a agroindústria (§10, do art. 3º, da Lei 10.637)
09 - Venda

92. Tais despesas não geram direito a crédito, por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses elencadas no item 79.

93. Assim, procede-se à glosa dos créditos correspondentes aos 3.340 registros indicados no o **Anexo 2** do presente, cujos valores estão totalizadas na tabela seguinte:

Comp	SVFr	FrV
201107	1.967.342,40	
201109	1.471.669,36	
201110		2.658.117,63

Cabe ressaltar que serão consideradas para o julgamento deste item as situações descritas no item anterior nas quais foram indicados os dispêndios com frete que geram ou não direito a créditos das contribuições para o PIS e da COFINS.

Destaque-se ainda que todas as glosas de frete operadas neste item se referem a dispêndios pagos na transferências entre estabelecimentos da Recorrente.

Considerando a planilha apresentada em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente afirma que houve equívoco na indicação das quatro operações (“01 – Aquisição para Revenda”, “02 – Aquisição de insumo para produção” e “03 – Aquisição de insumo para a agroindústria (§10, do art. 3º, da Lei 10.637)” e “09 – Venda”) inicialmente apresentadas à fiscalização. Nesta nova planilha a Recorrente indica as operações que seriam as que efetivamente constam das notas fiscais, quais sejam:

*Remessa de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, p/ formação de lote de exportação*

*Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*

*Transferência de produção do estabelecimento*

*Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda*

*Remessa de vasilhame ou sacaria*

Analisando os autos, verifico que a Recorrente trouxe uma pequena amostra de três notas fiscais de todas aquelas constantes da planilha. Contudo, partindo-se do princípio que a fiscalização tomou por base as informações constantes da planilha inicialmente apresentada e que as novas informações constantes da planilha refletem os dados das notas fiscais, passo à análise da possibilidade de apropriação de crédito de dispêndios de fretes relacionados com cada uma das operações.

Com relação à operação de “*Remessa de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, p/ formação de lote de exportação*” entendo não haver possibilidade de apropriação de tais créditos por se tratar de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa e não para o porto para formação do lote de exportação.

Já em relação à operação de “*Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*”, não há elementos nos autos que demonstrem se tratar de mercadorias utilizadas no processo produtivo da empresa. Portanto, por ausência de provas de mercadorias (insumos/produtos em elaboração) empregadas na produção, entendo que devem ser mantidas as glosas de fretes a eles relacionadas.

No que concerne à operação de “*Transferência de produção do estabelecimento*”, também entendo não haver possibilidade de apropriação de tais créditos por se tratar de transferências de produtos (produção) em tese já finalizados, do contrário seria transferência de insumos ou produtos em elaboração.

Em sentido oposto, os fretes pagos nas operações relacionadas ao “*Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda*”, estão diretamente relacionadas aos custos de produção destas mercadorias, mesmo que por encomenda (terceiros) e, portanto, devem gerar direito a créditos das contribuições para o PIS e da COFINS.

Por derradeiro, os fretes pagos nas transferências entre estabelecimentos nas operações de “*Remessa de vasilhame ou sacaria*” também possuem relação direta com o processo produtivo da empresa e, por consequência, devem gerar direito a créditos das contribuições para o PIS e da COFINS.

Diante do exposto, voto por reverter as glosas de fretes pagos na transferências entre estabelecimentos os quais estejam relacionados a operações de “*Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda*” e “*Remessa de vasilhame ou sacaria*”.

### **3) Glosas de Créditos Apurados sobre fretes vinculados a operações com mercadorias adquiridas com fim específico de exportação**

Segundo a Recorrente, trata-se de frete para formação de lote com fim específico de exportação. Afirma que se trata de uma operação entre estabelecimentos da mesma empresa, isto porque não há como enviar todo um lote de soja para exportação num único momento, nem o navio pode ficar esperando a chegada de cada caminhão de soja e que não há a mínima condição portuária para movimentação desta soja de uma única vez. Destaca que o §2º do art. 1º da IN nº 379/2003 extrapolou as determinações legais previstas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Apresenta ainda jurisprudência da DRJ em Florianópolis reproduzindo o Acórdão nº 07-12164.

Destaque-se que a fiscalização procedeu a glosa dos créditos do presente item tendo em vista se tratar de fretes pagos quando do transporte de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. Inicialmente afirma que a legislação de regência veda a apuração de créditos na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação nos termos dos artigos 6º e 15 da Lei nº 10.833/03, via de consequência, não há que se falar em apuração de créditos sobre os fretes relacionados àquelas aquisições.

Ao manter as referidas glosas, reforçando os fundamentos utilizados pela fiscalização, a DRJ destaca que a Recorrente, como empresa comercial exportadora, não pode apropriar tais créditos visto que tais fretes somente daria direito a créditos se compusessem o

custo da mercadoria revendida ou da matéria-prima utilizada. Como são aquisições de mercadorias com fim específico de exportação sem incidência das contribuições, não há que se falar em aproveitamento de crédito em relação ao frete.

Inicialmente ressalto que não comungo totalmente com a tese encampada pela fiscalização e pela decisão de piso. No entendimento deste relator, e de grande parte da jurisprudência deste Tribunal Administrativo, o frete pago no transporte de insumos possui natureza jurídica autônoma. Ou seja, se determinado insumo for adquirido e, via de consequência haja o pagamento de frete para o seu transporte, independentemente de o insumo ter sido ou não tributado pelas contribuições, caberá o aproveitamento dos créditos relativos aos dispêndios com o seu transporte. Entretanto, no presente caso não estamos tratando de aquisição de insumos para produção ou prestação de serviços.

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 Acórdão n.º 07-12164 da DRJ em Florianópolis).

Analisando 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, seja para embarque de exportação ou para depósito em entreposto, conforme previsão contida no art. 1º do Decreto-lei n.º 2.148/72, tal qual mencionado pela interessada em seu Recurso Voluntário. A bem da verdade destaca em seu recurso em sentido contrário, quando afirma que as mercadorias adquiridas foram enviadas para seus armazéns/silos, para depois serem remetidas ao estabelecimento portuário. Portanto, não há que se falar em frete na operação de venda (exportação).

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

### **Da conclusão**

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de “Caráter Reflexivo” e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para: 1) afastar a majoração da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS dos seguintes programas de benefícios fiscais: DESENVOLVE, PRODEPE, Subvenção concedida pelo Estado do Piauí e Subvenção concedida pelo Estado do Mato Grosso; 2) reverter as glosas de créditos relacionados aos dispêndios de frete pagos para o transporte de insumos e produtos em elaboração e de fretes pagos na transferências entre estabelecimentos os quais estejam relacionados a operações de “*Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda*” e “*Remessa de vasilhame ou sacaria*”.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva

Fl. 31 do Acórdão n.º 3401-012.631 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13971.907536/2016-98