



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.907543/2016-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.628 – 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: 01/07/2012 a 30/09/2012

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: 01/07/2012 a 30/09/2012

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.

MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. REINTEGRA. SUBVENÇÃO DE CUSTEIO. CONTRIBUIÇÕES.

Conforme disposição legal expressa contida no §12 do art. 2º da Lei nº 12.546/2011, os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra não serão computados na apuração da base de cálculo das Contribuições para o PIS e das COFINS. Para os devidos fins de ressarcimento, o Reintegra será aplicado às exportações procedidas de 04 de junho a 31 de dezembro de 2013. Até a edição da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, por inexistir qualquer contrapartida maior do que exportar bens (ou seja, manter a própria atividade empresarial) o

REINTEGRA é uma subvenção de custeio, integrando a base de cálculo das contribuições.

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.

MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUSPENSÃO. ART. 54 DA LEI 12.350/10.

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

MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ART. 47-A DA LEI 12.546/2011. SUSPENSÃO. ÓLEO DE SOJA DEGOMADO.

O art. 47-A da Lei nº 12.546/2011 previu a possibilidade da suspensão das contribuições para o PIS e da COFINS nas vendas de matéria-prima *in natura* de origem vegetal, destinada à produção de biodiesel. Nas operações de vendas de óleo de soja degomado, verifica-se não se tratar de matéria-prima *in natura* conforme estabelecido pelo art. 47-A, não deixando margem para ampliação da suspensão a produtos derivados, como é o caso do óleo (derivado da soja).

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 nº 1.221.170/PR.

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

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

INSUMOS. ADITIVO ALIMENTAR (DATEM PANODAN). PALLETS. EMPREGO NO PROCESSO PRODUTIVO. COMPROVADO.

Deve-se aproveitar os créditos de insumos na sistemática da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e da COFINS quando demonstrada a sua utilização no processo produtivo da empresa.

AQUISIÇÃO. NOTAS FISCAIS. CNPJ BAIXADA OU SUSPENSA. PAGAMENTO DO PREÇO. SERVIÇO PRESTADO.

Nos termos do artigo 82 da Lei 9.430/96 *a priori* o simples fato de existirem documentos fiscais emitidos por pessoas jurídicas em situação diferente da regular é suficiente para afastar o direito ao crédito. A presunção legal é afastada quando há a demonstração da efetiva compra e venda através da comprovação dos pagamentos e recebimentos das mercadorias.

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).

INSUMOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES. TRANSPORTADORA INAPTA, BAIXADA OU SUSPENSA. EMPRESAS COM CNAE NÃO CORRESPONDENTE A TRANSPORTE DE CARGAS. AUSÊNCIA DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE

A recorrente teve duas oportunidades para trazer aos autos documentos que comprovassem a efetividade das operações de transportes realizadas pelas empresas cujas inscrições se encontravam inaptas, baixadas ou suspensas, apresentando ainda os respectivos comprovantes de seus pagamentos. Apenas a juntada de Comprovantes de Consulta do Transportador devidamente habilitados na ANTT não demonstra, muito menos comprova a efetividade da prestação de serviço de transporte pelas empresas indicadas como inaptas, baixadas, suspensas ou cujo CNAE não corresponde a atividade de transporte de cargas.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 47 LEI N. 12.546/2011. MATÉRIA-PRIMA. PRODUÇÃO DE ÓLEO. INSUMO DO BIODIESEL.

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

AJUSTES. REDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. ACRÉSCIMOS DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PROVAS. GLOSA PROCEDENTE.

Ausente argumentos objetivos e elementos de provas que corroborassem os ajustes procedidos, deve-se manter as glosas realizadas pela fiscalização.

SALDOS CREDORES 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) afastar a majoração da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS que não seja relacionada ao benefício fiscal denominado REINTEGRA e constante nos lançamentos contábeis da Conta 3222003; c) reverter as glosas de créditos relacionados às notas fiscais nas quais constam a aquisição de aditivo alimentar denominado DATEM PANODAN e de pallets; d) reverter a glosa de fretes na industrialização por encomenda, vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que dava provimento em maior extensão; e) conceder aproveitamento de créditos básicos relacionados aos dispêndios de frete no transporte de insumos, mesmo que os insumos adquiridos tenham gerados créditos presumidos. 2) Pelo voto de qualidade, por negar provimento ao recurso para reverter a majoração da base de cálculo das contribuições de pré misturas para pão de forma, hambúrguer e hot dog, vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Sabrina Coutinho Barbosa. 3) Por maioria de votos, para manter a glosa de frete sobre produtos acabados, 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 Ziccarelli 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 32388.91461.300915.1.1.08-3728 no valor de R\$ 10.691.432,66, referente a crédito de PIS, vinculado às receitas de exportação do 3º trimestre do ano-calendário 2012. Vinculado a este Pedido foram apresentadas as Declarações de Compensação descritas na fl. 459.*
2. *Após analisar o pleito do contribuinte, a DRF-BLUMENAU proferiu Despacho Decisório de fl. 459, por meio do qual reconheceu parte do direito creditório e homologou parte das compensações vinculadas.*
3. *Esta decisão foi alicerçada no Relatório Fiscal de fls. 318/446 no qual a fiscalização identificou receitas não oferecidas à tributação, erro no cálculo do rateio dos créditos e créditos apurados indevidamente.*
4. *O contribuinte foi cientificado desta decisão em 16/05/2018 (fl. 462) e apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 466/538 em 14/06/2018 (fl. 463) onde alega em síntese:*
 - *a composição do crédito está atrelada aos pagamentos/compensações efetuadas com créditos pendentes de decisões administrativas, não podendo ser desconsiderado para fins da apuração, visto que foram impugnadas e encontram-se em fase de processo administrativo, o que suspende a exigência do crédito tributário;*
 - *o presente processo tem relação direta com o saldo de períodos anteriores e tem reflexo nos processos subsequentes;*
 - *os valores lançados na conta “reserva de investimento” transitaram em contas de receita e compuseram a base de cálculo do PIS/COFINS;*
 - *O incentivo, que consiste em reduzir o ICMS a Pagar, cujo valor é registrado na Conta de Reserva de Capital, não representa faturamento, mas uma renúncia fiscal por parte do Estado. Se a empresa adotasse outro procedimento contábil, os valores lançados em Reserva de Capital seriam lançados como redutores da Conta de despesa de ICMS e não na conta de Vendas (faturamento);*
 - *Portanto, ainda que a empresa não concorde com a tributação separada da subvenção para investimento, como pretendido pelos Srs. AFRFB, cabem os esclarecimentos retro para demonstrar que ainda que de modo diverso e indireto estes valores foram tributados pelo PIS e COFINS da receita/faturamento propriamente dito;*

- As subvenções de ICMS não devem ser consideradas faturamento da empresa, por falta de previsão legal;
- O PIS/COFINS somente podem incidir sobre o faturamento, jamais sobre o valor referente às subvenções para investimento;
- 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;
- 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 nº 10.637/2002 e 10.833/2003;
- os próprios auditores reconheceram que a subvenção seria uma não despesa;
- o Parecer Normativo CST nº 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;
- o PRODEPE instituído pelo Estado de Pernambuco exige para a concessão dos benefícios fiscais a aplicação de recursos em investimentos locais;
- o programa DESENVOLVE também visa o fomento e desenvolvimento da economia do Estado da Bahia;
- 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;
- 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;
- 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;
- no tópico "demais subvenções para custeio" o contribuinte afirma que os valores em comento se referem a subvenções de investimento, conforme documentação apresentada na fase de fiscalização. Quanto ao REINTEGRA, prossegue o interessado, ainda que tenha ocorrido erro no registro contábil, seria inegável sua natureza de "não despesa", citam § 12 do artigo 2º da Lei nº 12.546/2011;
- as pré-misturas tributadas pela fiscalização não são utilizadas para a fabricação de pães comuns. Soluções de Consulta citadas pela fiscalização não deveriam ser aplicadas ao caso, tendo em vista que tanto o pão de hot dog como o pão de hambúrguer teriam formulações diversas àquelas fabricadas pelo contribuinte. No que toca às sugestões para o preparo dos pães doce, de hot dog e de hambúrguer não teriam o condão de alterar a natureza da pré-mistura;

- as vendas de farelo de soja e farelo de algodão foram efetuadas a pessoas jurídicas dedicadas à criação de bovinos e suínos e à produção de rações para suínos, esta última em relação à Cooperativa Rio do Peixe, conforme declaração em anexo;
- as vendas de óleo de soja degomado para COOPERBIO- COOPERATIVA DE BIOCOMBUSTÍVEL, não consistiram em efetivas operações de venda, ademais a legislação teria suspenso a incidência do PIS/PASEP e da COFINS na cadeia produtiva do biodiesel, e cita o art. 47-A da Lei nº 12.546/2011 introduzido pelo art. 55 da Lei nº 12.715/2012. Quanto às vendas realizadas aos demais clientes indicados no Anexo 8 do TIF 03 também deveria ser aplicada a suspensão pelos motivos aduzidos durante a fiscalização;
- os combustíveis são utilizados em veículos utilizados na movimentação de insumos, bem como em máquinas e geradores, para comprovar tais destinações foi apresentado o documento denominado “Item 2- Classe do material”;
- gastos com tintas, solventes e pallets como de matéria-prima, produto intermediário ou de embalagem utilizados em seu processo industrial, principalmente na linha dos produtos atomatados, maionese e margarinas, devem ser considerados como insumos;
- a fiscalização glosou créditos relacionados à aquisição de bens ou devoluções de mercadorias, tendo em vista que as pessoas jurídicas estavam com a situação cadastral baixada ou suspensa no CNPJ na data da emissão dos documentos fiscais, ocorre que estas empresas estavam regulares junto ao SINTEGRA, caso contrário haveria impedimento para a emissão das notas fiscais, cita a Súmula nº 509 do STJ;
- a transferência de produto acabado já faria parte do processo de venda, além disso, a transferência destes produtos seria tributada, bem como a operação de transporte;
- argumenta que não houve aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, mas sim remessas para formação de lote de exportação;
- com relação aos fretes em operações sem direito a crédito, trata-se de frete nas remessas para entrada, remessa ou retorno de mercadorias para depósito fechado ou armazém geral, devolução de compra, operações de industrialização por encomenda e venda de energia elétrica;
- créditos relativos a despesas com frete foram glosados pois os prestadores de serviço não possuíam o transporte de cargas como atividade econômica constante dos CNPJ, entretanto, junta aos autos cópia dos CNPJ dos prestadores de serviço em tela que demonstram que também exercem a atividade de transporte;
- a vinculação entre o frete e a mercadoria transportada não seria correta, pois seriam situações autônomas;
- os arts. 47, 47-A e 47-B todos da Lei nº 12.546/2011 assegurariam o direito à apuração de crédito presumido sobre as aquisições de soja em grão e de caroço de algodão aplicados na produção de óleos utilizados como matéria-prima para a produção de biodiesel;
- requer o provimento da manifestação de inconformidade.

5. É o relatório.

A DRJ em São Paulo/SP julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório conforme ementa do **Acórdão nº 16-90.725** a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

As exclusões da base de cálculo efetuadas pelas cooperativas agroindustriais não se confundem com a falta de pagamento da COFINS/PIS o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos adquirentes das mercadorias vendidas pelas cooperativas.

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.

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, assim as demais pré-misturas próprias à fabricação de outros tipos de pães não têm este benefício.

SUSPENSÃO DO PAGAMENTO. INSUMOS DE ORIGEM VEGETAL.

É suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda no mercado interno de insumos de origem vegetal, classificados nas posições 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul, quando efetuada por pessoa jurídica vendidos a produtores de carne ou miudeza de suínos ou aves, produtores de rações para suínos ou aves e pessoas físicas

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

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 caráter reflexivo; 2) Da majoração da base de cálculo das contribuições – subvenções para investimentos consideradas como Custeio pelo Relatório Fiscal; 3) Da majoração da base de cálculo das contribuições – demais subvenções para Custeio; 4) Da majoração da base de cálculo das contribuições – Receitas de Venda de Pré-mistura para pães (Alíquota Zero); 5) Da majoração da base de cálculo das contribuições – Receitas de Venda de Produtos Classificados nas Posições 23.04 e 23.06 da NCM; 6) Da majoração da base de cálculo das contribuições – Receitas de Venda de Óleos Vegetais para Produtores de Biocombustíveis (Vendas com Suspensão; 7) Glosas de Créditos Apurados sobre Aquisições de Combustíveis e Lubrificantes; 8) Glosas de Créditos Apurados sobre Aquisições de cuja Condição de Insumo não foi comprovada; 9) Glosas de Créditos Apurados sobre Aquisições e Devoluções de venda de pessoas jurídicas com inscrição no CNPJ baixada ou suspensa; 10) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes na Transferência de Produtos Acabados; 11) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes na Aquisição de Mercadorias com fim específico de exportação; 12) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes em operações sem direito a crédito, identificados pelo respectivo CFOP; 13) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes relacionados a transportadoras com inscrição no CNPJ inapta, baixada ou suspensa; 14) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes relacionados a pessoa jurídica com CNAE não correspondente a transporte de cargas; 15) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes vinculados a aquisições que geram créditos presumidos; 16) Glosa de

Créditos relacionados a Falta de Estorno de Créditos Presumidos; 17) Glosas de Ajustes de Contribuições e de Créditos encontrados e não encontrados na EFD-Contribuições; 18) Da Redução de Ofício dos Saldos de Créditos de Períodos Anteriores.

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 de reunir os processos listados na manifestação de inconformidade 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.

Inicialmente destaco que todos os processos se encontram no lote de julgamento de 34 (trinta e quatro) processos que estão sendo julgados nesta 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento. Destaque-se que 9 (nove) destes processos são referentes a análise do direito creditório pleiteado para todo o ano-calendário de 2012 e que culminou no “Relatório Fiscal PIS/PASEP e COFINS” juntados nos referidos processos em julgamento.

De todo modo, de fato existiria o risco de haver decisões conflitantes entre Turmas de Julgamento desta Corte Administrativa. Para tanto, há 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.

De todo modo, todos os processos citados pela Recorrente estão sendo julgados conjuntamente por esta Turma Ordinária de Julgamento do CARF.

Diante do exposto, afasto o argumento preliminar de “Caráter Reflexivo”.

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 consideradas como Custeio pelo Relatório Fiscal; 2) Da majoração da base de cálculo das contribuições – demais subvenções para Custeio; 3) Da majoração da base de cálculo das contribuições – Receitas de Venda de Pré-mistura para pães (Alíquota Zero); 4) Da majoração da base de cálculo das contribuições – Receitas de Venda de Produtos Classificados nas Posições 23.04 e 23.06 da NCM; 5) Da majoração da base de cálculo das contribuições – Receitas de Venda de Óleos Vegetais para Produtores de Biocombustíveis (Vendas com Suspensão; 6) Glosas de Créditos Apurados sobre Aquisições de Combustíveis e Lubrificantes; 7) Glosas de Créditos Apurados sobre Aquisições de cuja Condição de Insumo não foi comprovada; 8) Glosas de Créditos Apurados sobre Aquisições e Devoluções de venda de pessoas jurídicas com inscrição no CNPJ baixada ou suspensa; 9) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes na Transferência de Produtos Acabados; 10) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes na Aquisição de Mercadorias com fim específico de exportação; 11) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes em operações sem direito a crédito, identificados pelo respectivo CFOP; 12) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes relacionados a transportadoras com inscrição no CNPJ inapta, baixada ou suspensa; 13) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes relacionados a pessoa jurídica com CNAE não correspondente a transporte de cargas; 14) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes vinculados a aquisições que geram créditos presumidos; 15) Glosa de Créditos relacionados a Falta de Estorno de Créditos Presumidos; 16) Glosas de Ajustes de Contribuições e de Créditos encontrados e não encontrados na EFD-Contribuições; 17) Da Redução de Ofício dos Saldos de Créditos de Períodos Anteriores.

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 nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, 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 nº 42/2003 estabeleceu no §12º, 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 nºs 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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. 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, 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 dedetização 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 nº 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 nº 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. nº 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 nº 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 nº 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 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 destaca as alterações normativas introduzida pela Lei Complementar nº 160/2017 e a consequente edição do Convênio CONFAZ nº 190/2017, trazendo aos autos a comprovação do cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do citado convênio, quais sejam, a publicação dos atos normativos referentes aos incentivos fiscais bem como o registro e o depósito do certificado na Secretaria Executiva do CONFAZ.

Afirma ainda 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. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e seus respectivos §§3ºs e o art. 195, I, “b” da CF88.

Ressalta também 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. Afirmado 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 nº 11.941/2009 excluiu as subvenções para investimento da base de cálculo do PIS/COFINS, mas que teria sido revogada pela Lei nº 12.973/14. Ressalta que a fiscalização, ao entender que as subvenções não estão previstas como exclusão nos respectivos §§3os, 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 nº 390.840/MG, que consagrou a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e que tratou também desta diferenciação entre receita e faturamento. Cita ainda o RE nº 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, §1º, alínea “d” da Lei nº 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 nº 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 nº 835.818.

A Recorrente acrescenta aos seus argumentos as alterações procedidas na Lei nº 12.973/14, introduzidas pela Lei Complementar nº 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 nº 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 nºs 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 nº 4.506/64;

- A Lei nº 11.941/09 determinou que as subvenções para investimentos não integravam a base de cálculo do PIS/COFINS;

- Este entendimento foi mantido pela Lei nº 12.973/14, que alterou as Leis nºs 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 nº 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 nº 12.973/14 procedida pela LC nº 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 nº 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 nº 10/07, constante do processo nº 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 nº 13971.907537/2016-32) obrigatoriedade de aplicação dos recursos em ativo fixo da empresa.

* Subvenção concedida pelo Estado de Goiás – a Resolução nº 1806/03 (juntada pelo contribuinte nos autos do processo nº 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 nº 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 nº 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. 1º, §3º das Leis nºs 10.637/02 (inciso X) e 10.833/03 (inciso IX), incluído pela Lei nº 12.973/2014 (vigência a partir de 1º de janeiro de 2015). Reproduzo:

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

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 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 nº 12.973, de 2014) (Vigência) (Revogado pela Medida Provisória nº 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 nº 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 nº 11.941/2009, verifica-se a necessidade de análise do tratamento contábil dispendido às subvenções para investimentos em relação aos requisitos e condições aplicados não só para fins de tributação do imposto de renda pelo lucro real mas também para as contribuições sociais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

se encontra consubstanciado nas conclusões da Solução de Consulta COSIT nº 253/2023 de 25 de outubro de 2023.

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

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

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 nº 84.045.101/0228-39, localizado no município de Luiz Eduardo Magalhães”. A própria fiscalização destaca que Lei nº 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 mesmo 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 nº 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 nº 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 nº 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 apresenta 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) Da majoração da base de cálculo das contribuições – demais subvenções para Custeio

A Recorrente inicia suas alegações afirmando que *“tais valores são representativos das subvenções de investimento exaustivamente esposado no item anterior, para implantação, ampliação, manutenção do poder competitivo dos Estados concedentes, como a industrialização de novas mercadorias ou aumento da produção das já produzidas”*.

No que tange ao REINTEGRA, a Recorrente afirma que, mesmo se tivesse havido equívoco no lançamento contábil dos valores correspondentes na conta 3222003, não se trata de receita, mas de uma não despesa por se tratar de devolução tributária como estimula à produção nacional e exportação de produtos manufaturados nos termos da Lei nº 12.546/11, especificamente nos termos do que consta no §12 do seu art. 2º, citando nesta linha de entendimento decisão proferida pelo TRF da 4ª Região. Reproduz-se o citado §12:

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

No que concerne a primeira parte deste item, verifica-se que a Fiscalização utilizou como fundamento para caracterização da subvenção para custeio apenas a ausência de constituição da reserva de lucros, entendendo ser desnecessária a análise pormenorizada dos atos instituidores do benefício.

Conforme já descrito no item anterior, 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), tal requisito é uma determinação legal específica para fins de apuração do lucro real. Ou seja, não existe previsão legal expressa desta condição para fins de exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS. Mesmo entendimento constante da Solução de Consulta COSIT nº 253/2023 de 25 de outubro de 2023.

Portanto, deve ser afastada a majoração da base de cálculo que não seja relacionado ao benefício fiscal denominado REINTEGRA e constante nos lançamentos contábeis da Conta 3222003.

No que concerne a segunda parte deste item, não restam dúvidas de que estamos diante de uma subvenção governamental cuja única contrapartida exigida é a exportação de bens.

Os objetivos desta subvenção não vem a ser uma concessão ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimentos econômico, ou seja, são caracterizadas como subvenções para custeio em virtude de poderem ser destinadas a manutenção da própria atividade da empresa. Com isso, em tese, as subvenções derivadas do REINTEGRA (programa do Governo Federal de estímulo a exportação de produtos manufaturados) são consideradas receita bruta e comporiam a base de cálculo das contribuições sociais objeto desta análise.

Entretanto, conforme disposição legal expressa citada pela própria recorrente, nos termos do §12 do art. 2º da Lei nº 12.546/2011, os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra não serão computados na apuração da base de cálculo das Contribuições para o PIS e das COFINS. Para os devidos fins de ressarcimento, o Reintegra será aplicado às exportação procedidas de 04 de junho a 31 de dezembro de 2013.

Perceba que estamos diante de majoração da base de cálculo do período de apuração relacionada ao ano de 2012. Não há que se falar em utilização do Reintegra de exportações que ainda iriam acontecer, portanto são concernentes a exportações procedidas antes desse período. Logo, os valores objeto destas subvenções devem integrar a base de cálculo das contribuições por não se enquadrarem na regra estabelecida no §12 do art. 2º da Lei nº 12.546/2011.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso neste particular para afastar a majoração da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS que não seja relacionado ao benefício fiscal denominado REINTEGRA e constante nos lançamentos contábeis da Conta 3222003.

3) Da majoração da base de cálculo das contribuições – Receitas de Venda de Pré-mistura para pães (Alíquota Zero)

A Recorrente alega neste tópico que a fiscalização equivocadamente alterou a classificação fiscal da pré-mistura para pão de 1905.90.90 para 1901.20.00, refutando a Solução de Consulta apresentada quando da resposta a Intimação Fiscal e se utilizando de Consultas que trataram de “pão de hot dog e de hambúrguer”. Entende a Recorrente que as Soluções de Consultas utilizadas pela fiscalização não são compatíveis com o seu produto (situações fáticas diversas). Rejeita também a conclusão do relatório fiscal no sentido de utilizar “sugestões” (Benefícios e Modo de Preparo) contidas no sítio da própria recorrente para “Pão doce” e “Pão de hot dog e de hambúrguer” pois tais “sugestões” não tem o poder de alterar a formulação das pré-misturas, nem mesmo desqualifica-las como destinadas a produzir o “pão comum”. Ou seja, não houve por parte da fiscalização questionamento a respeito da formulação, mas uma interpretação extensiva das características do que se produzirá com as pré-misturas após sua comercialização e aquisição. Um fato posterior não pode alterar a classificação fiscal do produto. Conclui afirmando que o julgador não poderia estabelecer critérios não enfrentados no Relatório Fiscal para definir se uma mistura é para pão comum ou não, considerando as quantidades destes ingredientes.

Inicialmente é relevante destacar que o artigo 1º da Lei 10.925/04 reduz a zero as alíquotas das contribuições nas vendas de “pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01

da Tipi”. Portanto, necessário verificar se estamos diante de “pré-mistura para pão comum” ou “pão comum”.

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

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

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

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

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

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

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

Ou seja, verifica-se que as pré-misturas não contém apenas “farinhas de cereais, fermento, água, sal e/ou açúcar”, mas outros ingredientes/aditivos, seja qual for a denominação atribuída pela recorrente para as substâncias/produtos inseridos na mistura. Destaque-se que este relator analisou a Portaria SVS/MS nº 540/1997 e verificou que não há nenhuma determinação para utilização de aditivos, mas sim uma regulação por parte daquela Agência de modo a ter

controle sobre a aplicação destes nos ingredientes dos alimentos produzidos. Esta mesma portaria assim define o que vem a ser ingredientes:

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

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

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

Este mesmo entendimento foi o adotado pelo Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto no voto vencido no Acórdão nº 3401-009.071, desta mesma 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara. Reproduzo a seguir trecho do voto vencido:

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

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

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

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

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

2.3.5.4. A Mistura Bentamix Levain para o preparo de pães rústicos integrais contém Farinha de trigo integral enriquecida com ferro e ácido fólico, levedura de cerveja

inativa, sal, estabilizante: estearoil-2-lactil lactato de cálcio, melhoradores de farinha: ácido ascórbico e/ou azodicarbonamida;

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

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

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

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

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

4) Da majoração da base de cálculo das contribuições – Receitas de Venda de Produtos Classificados nas Posições 23.04 e 23.06 da NCM

Neste item a Recorrente alega que não há a limitação apresentada pelo acórdão recorrido e contido no art. 54 da Lei nº 12.350/2010 de que os produtores de ração para aves e suínos tenham necessariamente que comercializá-lo, como é o caso da Cooperativa Rio do Peixe e Eliano Antunes de Oliveira, mas os mesmos teria adquirido os farelos de soja e algodão para criação dos animais necessários à produção de carnes e miudezas.

A questão tratada neste tópico se refere a correção do afastamento da suspensão da incidência da COFINS prevista no art. 54 da Lei nº 12.350/2010 em relação às vendas de farelo de soja (NCM 23.04) e farelo de algodão (NCM 23.06) procedidas a determinadas pessoas jurídicas e que, segundo a fiscalização, não produziam as “mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM” nem as “preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificadas nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM”.

Reproduzo os NCMs indicados na norma e citados no parágrafo anterior.

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

Sintetizando, o benefício da suspensão engloba as vendas realizadas a pessoas jurídicas que produzam carne, miudezas e comestíveis de suínos, bovinos e aves e ração para suínos e aves vivos.

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

Descrição CNAE	Valor das vendas de produtos classificados nas posições 2304 e 2306, com suspensão, informadas na EFD-Contribuições (R\$)
Representantes comerciais e agentes do comércio de matérias-primas agrícolas e animais vivos	1.238.302,85
Cultivo de milho	1.040.342,55
Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal	777.551,63
Cultivo de café	625.568,50
Transporte ferroviário de carga	569.941,22
Cultivo de soja	447.798,80
Cultivo de cana-de-açúcar	258.933,20
Operações de terminais	71.492,07
Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional	46.758,25
Beneficiamento de arroz	36.551,20
Peritos e avaliadores de seguros	27.121,60

Ainda segundo a fiscalização, apesar de a recorrente ter informado que as atividades secundárias das empresas adquirentes dos farelos era a criação de bovinos para corte, a criação de suínos e a produção de rações para suínos, esta última em relação à Cooperativa Rio do Peixe, especificamente em relação a cooperativa, a Recorrente não demonstrou que a atividade de produção de ração para suínos ocorreu antes da sua incorporação.

A recorrente em nenhum momento logrou êxito em comprovar e demonstrar que as adquirentes do farelo de soja e de algodão possuíam em suas atividades a produção de ração para suínos e animais vivos. Não há que se confundir a criação dos animais com a produção de carne, miudezas e comestíveis de suínos, bovinos e aves. Portanto, improcedentes os seus argumentos.

Esta mesma Turma, em outra composição, julgando o processo nº 13971.722179/2018-51 da mesma Recorrente, negou provimento sobre o mesmo tema conforme trecho do Acórdão nº 3401-009.071 a seguir reproduzido:

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

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

(...)

COFINS. PIS. SUSPENSÃO. ART. 54 DA LEI 12.350/10.

O artigo 54 da Lei 12.350/2010 permite (entre outras coisas) a suspensão do PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da venda no atacado de farelo de soja (NCM 23.04) e farelo de algodão (NCM 23.06) a pessoa jurídica que produza 1) carne, miudezas e comestíveis de suínos, bovinos e aves (NCM 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1) e ração (NCM 2309.90) para suínos e aves vivas (NCM 01.03 e 01.05).

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

5) Da majoração da base de cálculo das contribuições – Receitas de Venda de Óleos Vegetais para Produtores de Biocombustíveis (Vendas com Suspensão)

Afirma que as saídas de óleo de soja degomado para COOPERBIO COOPERATIVA DE BIOCOMBUSTÍVEL não consistiam efetivas operações de vendas, mas sim permuta. Ou seja, não ocorreu compra e venda, podendo ser constatado no CFOP das notas fiscais eletrônicas cujo número é 5949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado). Para esta suspensão da incidência do PIS/COFINS cita o art. 47-A da Lei nº 12.546/2011. Já para as vendas realizadas para os demais clientes, aplicou a suspensão pelos motivos já aduzidos durante a fiscalização.

O fundamento da fiscalização para incluir essas vendas na base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS foram em virtude de ter havido, no meu entendimento, efetivamente uma operação de compra e venda conforme informações constantes da contabilidade da Recorrente em sua conta de receita operacional 4101010115 – VENDA SUSP PIS E COFINS(subconta da conta 3111 – VENDAS DE PRODUTOS) bem com na EFD ICMS/IPI da COOPERBIO (CFOP 1101 – Compra para industrialização ou produção rural). Ou seja, ambas as empresas efetuaram o registro destas operações como uma operação de compra e venda. Destaca ainda que na auditoria ficou constatado que, inexplicavelmente, em outras operações idênticas entre a Recorrente e a COOPERBIO houve o oferecimento de determinadas vendas à tributação das contribuições.

Já para as demais vendas a produtores de biodiesel, ressalta que a suspensão prevista no art. 47-A da Lei nº 12.546/11 somente alcança a venda de matéria-prima *in natura*, o que não é o caso do óleo de soja que, nos termos do § 2º do art. 78 da Lei nº 12.715/12, foi regulamentado pela IN RFB nº 1.514/2014. Ou seja, não sendo matéria-prima *in natura*, não há que se falar em suspensão das contribuições.

Concordo com os fundamentos utilizados pela fiscalização e corroborados pela decisão recorrida.

A Recorrente não logrou comprovar com qualquer documentação hábil e idônea que efetivamente ocorreram operações de permuta com a COOPERBIO. Portanto, improcedentes os argumentos apresentados.

Já em relação às demais operações de vendas de óleo de soja degomado, também concordo com os argumentos da fiscalização de que não se trata de uma matéria-prima *in natura* conforme estabelecido pelo art. 47-A da Lei nº 12.546/11. A norma legal é clara e não deixa margem para ampliação da suspensão a produtos derivados, como é o caso do óleo (derivado da soja).

Esta mesma Turma, em outra composição, julgando o processo nº 13971.722179/2018-51 da mesma Recorrente, negou provimento sobre o mesmo tema conforme trecho do Acórdão nº 3401-009.071 a seguir reproduzido:

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

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

(...)

COFINS. PIS. SUSPENSÃO. ÓLEO DE SOJA DEGOMADO.

A Lei 12.715/2012 incluiu na Lei 12.546/2011 o artigo 47-A que dispõe sobre a suspensão das vendas de matéria-prima in natura de origem vegetal, destinada à produção de biodiesel. A mesma Lei 12.715/2012, em seu artigo 78, descreve que a suspensão começa a produzir efeitos a partir de sua regulamentação, o que ocorreu em 20 de novembro de 2014 com a publicação da Instrução Normativa RFB 1.514/2014.

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

6) Glosas de Créditos Apurados sobre Aquisições de Combustíveis e Lubrificantes

Fundamenta o direito ao crédito pleiteado no art. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Destaca que, para o convencimento da autoridade fiscal, seria necessária uma visita *“in loco”* a algumas unidades industriais da Recorrente. E, por se tratar de estabelecimento industrial, não faz qualquer sentido a utilização do óleo diesel ser utilizado em outra finalidade que não aquela declarada.

A fiscalização glosou estes créditos tendo em vista que a recorrente apresentou apenas o anexo denominado “Item 2 – Classe do Material” cujas telas de sistema informatizado interno da empresa apenas apresentava informações dos produtos “COMBUSTIVEL OLEO DIESEL” e “OLEO LUB AUTO BAS/ADIT” as quais não permitiram concluir que os combustíveis e lubrificantes objeto da intimação foram efetivamente utilizados no processo produtivo da empresa. Conclui que os combustíveis e lubrificantes passíveis de creditamento de PIS/PASEP e COFINS somente são *“aqueles comprovadamente utilizados como insumos no processo produtivo da empresa”*.

A Recorrente afirma no seu recurso que os combustíveis e lubrificantes são utilizados em caminhões para transportes de insumos, bem como em máquinas e geradores do estabelecimento industrial. Ressalte-se que não houve, desde o início da fiscalização, a comprovação de que os combustíveis e lubrificantes foram efetivamente empregados no processo produtivo da empresa, tal qual requisitado pela fiscalização quando da intimação. Por fim, registre-se que em nenhum momento a recorrente trouxe aos autos qualquer documento que demonstrasse o emprego dos combustíveis e lubrificantes no processo produtivo.

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

7) Glosas de Créditos Apurados sobre Aquisições de cuja Condição de Insumo não foi comprovada

A Recorrente sustenta os mesmos argumentos apresentados no item anterior no sentido de que, em resposta ao TIF 03, apresentou documentos que demonstraram a sua efetiva utilização. Destaca que as tintas, solventes e pallets são utilizados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no seu processo industrial e que, para o convencimento da autoridade fiscal, seria necessária uma visita “*in loco*” a algumas unidades industriais da Recorrente.

Basicamente a fiscalização glosou a apropriação dos créditos deste tópico cujas descrições da mercadoria/serviço constante das notas fiscais listadas no anexo à intimação TIF3 não pode chegar a conclusão de que foram empregados no processo produtivo e serem caracterizados como insumos, quais sejam: sabonete líquido; cola bastão; mercadoria descrita como “servido de frete” cuja nota fiscal foi emitida por comerciante varejista de artigos de papelaria; tinta preta e solvente; pallets; dentre outros.

De fato, analisando as notas fiscais indicadas nos anexos à intimação sobre este item, verifiquei que havia descrições das mais variadas possíveis e sem nexo com seu processo produtivo. A título de exemplo, e como bem apresentado pela fiscalização, constam: “CANCELADO – UTILIZAR CODIGO 755107”; “ATUM RALADO EM PEDAÇO”; “ROLAMENTO COMP NSK-21311 E”.

Entretanto, no meu entender, apesar de a Recorrente não ter trazido elementos que demonstrassem se tratar de insumos utilizados no processo produtivo, identifiquei um item que necessita ser analisado nesse momento: o aditivo alimentar denominado DATEM PANODAN. De fato este aditivo é utilizado na produção de pré-mistura de farinha de trigo para produtos de panificação conforme análise do item acima relacionado a produção destas pré-misturas.

Outro produto constante das notas fiscais deste item sob análise e que merecem uma atenção especial são os pallets. Também no meu entendimento os pallets, via de regra são empregados na função de “embalagens de transporte”. Entretanto, entendo que, ainda assim, atendem ao critério de essencialidade/relevância constante da decisão do STJ, visto que não há como se falar em comercialização de quaisquer produtos produzidos sem que estes sejam devidamente acomodados de forma que permaneçam com a sua integridade intacta. Neste sentido, entendo que os pallets se enquadram no conceito de insumos sob a ótica da essencialidade/relevância dentro do processo produtivo.

Nesse mesmo sentido, há diversas decisões do CARF, a exemplo das a seguir colacionadas, em que as despesas com embalagens e/ou pallets restaram admitidas para fins de creditamento de COFINS:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, **com embalagens para transporte dos produtos acabados**, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária **enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo**; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. (...)

CUSTOS/DESPESAS. PALLETS, CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE. **Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados na armazenagem de matérias-primas e/ou mercadorias produzidas e destinadas à comercialização enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo**; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. (Acórdão nº 9303-009.736 de 11/11/2019).

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

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 ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. **Restou caracterizada a essencialidade das** despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, **despesas com pallets**; e as despesas referentes ao ativo imobilizado creditadas extemporaneamente. (...) (Acórdão nº 3401-007.344 de 17/02/2020) (Grifos apostos).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011(...) CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS. EMBALAGENS

Os pallets e embalagens são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. (Acórdão nº 3302-008.009 de 28/01/2020) (Grifos apostos).

Por derradeiro, a Recorrente não trouxe nenhum argumento ou documento adicional que demonstrassem que os demais itens constantes das descrições das notas fiscais foram efetivamente empregados no processo produtivo da empresa.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas de créditos relacionados às notas fiscais nas quais constam a aquisição de aditivo alimentar denominado DATEM PANODAN e de pallets.

8) Glosas de Créditos Apurados sobre Aquisições e Devoluções de venda de pessoas jurídicas com inscrição no CNPJ baixada ou suspensa

A Recorrente alega que, apesar de constar como CNPJ irregular na base de dados da RFB, esta informação não se repete no SINTEGRA. Entende que houve boa-fé por sua parte e que a validação sobre a regularidade do emitente da nota fiscal cabe tão somente ao Estado de sua emissão. Afirma ainda que o STJ já se pronunciou sobre a questão por intermédio da Súmula 509, que trata do ICMS.

Destaque-se que neste tópico a fiscalização glosou os créditos de aquisições e devoluções de venda de pessoas jurídicas com CNPJ baixada ou suspensa, entretanto se utilizou ainda dos fundamentos relacionados a ausência comprovação tanto dos pagamentos das mercadorias objetos das notas fiscais listadas quanto do efetivo recebimento das mercadorias.

A decisão de piso já havia analisado o caso com base na súmula 509 do STJ, a seguir reproduzida:

Súmula nº 509

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

Ou seja, havendo demonstração da efetiva compra e venda através da comprovação dos pagamentos e recebimentos das mercadorias, considera-se comprovada as respectivas operações comerciais, mesmo que as empresas envolvidas estejam com seu registro no CNPJ baixadas ou suspensas. Contudo, a recorrente não trouxe nenhum documento que demonstrasse os pagamentos e recebimentos das mercadorias.

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

9) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes na Transferência de Produtos Acabados

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. 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).

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 pode ser extraído do art. 289 do Decreto nº 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. 3º, I e § 1º, 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 nº 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 nº 10.637/2002. Diante desta fato vejamos:

Lei 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º 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. 2º 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 nº 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 nº 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 de 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. 2º 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.

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

10) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes na Aquisição de Mercadorias 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 deste Conselho no sentido que obteve provimento no processo nº 13971.001080/2004-17, conforme ementa do Acórdão nº 9303-007.286 - 3ª Turma da CSRF. Cita ainda mais dois acórdãos da 1ª Turma da 3ª Câmara deste Conselho julgados neste mesmo sentido, quais sejam: 3301-005.613 e 3301-005.614.

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 provimento obtido no Acórdão nº 9303-007.286).

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. 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.

11) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes em operações sem direito a crédito, identificados pelo respectivo CFOP

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

Destaque-se que a fiscalização glosou esses créditos sobre fretes em função de os CFOPs das notas fiscais constantes do demonstrativo de glosa 7 (Fretes operações sem direito a crédito, identificados pelo respectivo CFOP) se referirem a operações sem direito a créditos, quais sejam:

Os fretes relacionados a operações de devoluções de compra não geram direito a crédito, por absoluta falta de previsão legal.

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

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

Ou seja, a fiscalização indicou os motivos da glosa e listou as respectivas notas fiscais a elas correspondentes.

Entretanto, de forma genérica, conforme descrito no primeiro parágrafo deste item, a Recorrente tão somente apresenta em sua defesa “ser indiscutível o seu direito ao crédito” em relação a estes serviços de fretes, sem mais nada alegar ou demonstrar que tais dispêndios devem gerar tal direito. Portanto, por estarmos tratando de direito creditório no qual o ônus da prova deve recair sobre quem o vindica (e não sobre a fiscalização), caberia a Recorrente ter trazido argumentos mais contundentes bem como elementos e provas que demonstrassem o seu direito creditório.

Mais uma vez reproduzo trecho do voto constante do Acórdão nº 3401-009.071 no qual essa turma negou provimento ao recurso para este mesmo argumento da Recorrente e com os mesmos fundamentos:

*2.10.2. É certo que em auto de infração cabe à fiscalização demonstrar os fatos constitutivos do direito do Erário Público. Não menos correto é que a fiscalização solicitou o enquadramento dos créditos de frete pela **Recorrente** em uma planilha e, a partir dos CFOPs listou aquelas operações que em seu entender não dariam direito ao crédito. Em assim sendo, a acusação fiscal encontra-se lastreada em provas.*

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

Contudo, mesmo a recorrente não apresentando prova alguma neste tópico, entendo que são auto explicativos os fretes relacionados a industrialização por encomenda, pois tais operações necessariamente estão inseridas dentro do processo produtivo da empresa e, por conseguinte, os fretes a eles vinculados devem ser considerados como insumos.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas de fretes empregados na industrialização por encomenda.

12) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes relacionados a transportadoras com inscrição no CNPJ inapta, baixada ou suspensa

Inicia suas alegações no sentido de que houve cerceamento do seu direito em virtude de não ter sido intimada a prestar informações sobre este tema. E que não se pode deixar de destacar que muitos dos transportadores tiveram baixa no SINTEGRA muito depois das operações realizadas. Finaliza afirmando que o frete tem certa particularidade/complexidade operacional, na medida que as contratações e pagamentos são efetuados por diversas modalidades e agentes, demandando um esforço muito maior.

No mesmo sentido do fundamento apresentado pela DRJ, quando da decisão proferida em primeira instância, é o entendimento deste relator para o presente item. Não há que se falar em cerceamento de defesa no procedimento fiscal por estarmos diante de uma atividade inquisitória por parte da fiscalização. O seu direito de defesa lhe foi assegurado quando da apresentação da manifestação de inconformidade/impugnação e do recurso voluntário. Ou seja, a

recorrente teve duas oportunidades para trazer aos autos documentos que comprovassem a efetividade das operações de transportes realizadas pelas empresas cujas inscrições se encontravam inaptas, baixadas ou suspensas, apresentando ainda os respectivos comprovantes de seus pagamentos. Contudo, não juntou qualquer documento que demonstrasse, muito menos comprovasse, a efetividade da prestação de serviço de transporte pelas empresas indicadas como inaptas, baixadas ou suspensas.

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

13) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes relacionados a pessoa jurídica com CNAE não correspondente a transporte de cargas

Neste tema também alega no sentido de que houve cerceamento do seu direito em virtude de não ter sido intimada a prestar informações. Contudo, apresenta quadro no qual consta que vários transportadores tem o transporte de carga como atividade secundária. Apesar de o acórdão recorrido ter reconhecido este aspecto, trouxe um segundo fundamento para manter a glosa, qual seja, que deveria comprovar a realização dos serviços e o seu respectivo pagamento. Portanto, o fundamento da fiscalização para não aceitação destes fretes foi basicamente por conta do CNAE.

Vejamos os fundamentos da DRJ para manutenção da glosa:

161. Ao compulsar os CNPJ de vários prestadores de serviço citados pela fiscalização, nota-se que, de fato, consta a atividade de transporte.

162. Entretanto, não foi apenas esta irregularidade que levou à glosa dos créditos. O auditor-fiscal foi bem claro ao afirmar que não houve comprovação da efetiva prestação do serviço de transporte, bem como dos respectivos pagamentos. Quanto a estas omissões nada disse a defesa, assim, não há como se dar razão ao contribuinte.

Estamos diante da mesma situação do item anterior. Ou seja, não há que se falar em cerceamento de defesa no procedimento fiscal por estarmos diante de uma atividade inquisitória por parte da fiscalização. O seu direito de defesa lhe foi assegurado quando da apresentação da manifestação de inconformidade/impugnação e do recurso voluntário. No mesmo sentido, a recorrente teve duas oportunidades para trazer aos autos documentos que comprovassem a efetividade das operações de transporte realizadas pelas empresas com CNAE não correspondente a transporte de cargas, apresentando ainda os respectivos comprovantes de seus pagamentos. Novamente a Recorrente não demonstra, muito menos comprova a efetividade da prestação de serviço de transporte pelas empresas indicadas como inaptas, baixadas ou suspensas.

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

14) Glosas de Créditos Apurados sobre Fretes vinculados a aquisições que geram créditos presumidos

Neste ponto, entende a Recorrente que não há que se confundir ou vincular o crédito do serviço de frete com as aquisições dos insumos agropecuários que geram créditos presumidos, pois são situações autônomas geradoras do direito ao crédito nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

A fiscalização entendeu que o crédito relacionado à despesas com frete na aquisição de determinado insumo, por integrar o custo de aquisição, deve seguir a mesma regra aplicada ao bem adquirido. No caso em tela, como o insumo transportado gerou crédito presumido, a apropriação de crédito do respectivo frete também deve ser com base na regra do crédito presumido. Portanto, a fiscalização glosou os créditos básicos apurados e concedeu os créditos presumidos correspondentes.

Conforme já disposto no item que tratou de Fretes na Aquisição de Mercadorias com fim específico de exportação, 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. Portanto, no presente caso entendo caber o aproveitamento de créditos básicos relacionados aos dispêndios de frete no transporte de insumos, mesmo que os insumos adquiridos tenham gerados créditos presumidos.

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

15) Glosa de Créditos relacionados a Falta de Estorno de Créditos Presumidos

Neste tópico cita a resposta ao TIF 04 na qual entende que os referidos estornos não seriam aplicáveis, uma vez que lhe seria assegurado o direito ao crédito presumido sobre as aquisições de soja em grão e de caroço de algodão aplicados na produção de óleos utilizados como matéria-prima para a produção de biodiesel com fundamento nos art. 47, 47-A e 47-B da Lei nº 12.546/11. Destaca que muitos produtores de biodiesel não possuem estrutura verticalizada de produção, adquirindo o óleo vegetal degomado, semi-refinado ou refinado para a sua produção. Finaliza afirmando que tais vendas são tributadas pelas contribuições para o PIS e pela COFINS.

Em síntese, fiscalização procedeu o estorno de créditos presumidos calculados sobre a aquisição de soja em grão e de caroço de algodão utilizados na fabricação de óleos que foram vendidos a produtores de biodiesel por entender que a Recorrente não é produtora deste combustível, portanto não se enquadraria na previsão legal contida no art. 47 da Lei nº 12.546/2011.

Assiste razão à fiscalização. Veja o que dispõe o citado art. 47:

*Art. 47. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) poderá descontar dessas contribuições, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido calculado sobre o valor das matérias-primas adquiridas de pessoa física ou***

recebida de cooperado pessoa física e utilizados como insumo na produção de biodiesel. (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

§ 1o O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica que exercer atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De fato a norma estabelece que o crédito presumido será calculado sobre o valor das matérias-primas adquiridas e utilizadas como insumo na produção do biodiesel. Entretanto, a Recorrente adquire a referida matéria-prima (soja em grão e de caroço de algodão) e produz óleo degomado, semi-refinado ou refinado. Este óleo produzido pela Recorrente então é vendido para uma empresa produtora de biodiesel. Portanto, não há que se falar em aproveitamento de crédito

presumido nos termos aventados pela Recorrente conforme previsão contida no art. 47 da Lei nº 12.546/2011.

Destaque-se que o referido art. 47 foi revogado pela Lei nº 12.865/2013 antes da regulamentação por parte da RFB nos termos do seu §6º. Contudo, o art. 47-B incluído pela Lei nº 12.995/2014 convalidou os créditos apurados nos termos do art. 47 durante sua vigência e manteve o entendimento de que somente cabe a apuração dos referidos créditos em relação “à aquisição ou ao recebimento de soja in natura por pessoa jurídica produtora de biodiesel”. Portanto, apesar dessas alterações legislativas, verifica-se que crédito presumido em questão somente pode ser apurado e aproveitado pela empresa produtora de biodiesel, produto este que não é fabricado pela Recorrente e sim por seus adquirentes de óleo degomado, semi-refinado ou refinado.

Ressalte-se que a fiscalização foi prudente na sua apuração ao indicar a segregação dos créditos presumidos vinculados a esta venda de óleo para produção de biodiesel daquele crédito presumido apurado nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/04, tendo em vista que procedeu a apuração da quantidade de grãos necessária para a produção do óleo vendido para os produtores de biodiesel e a obtenção dos preços médios de aquisição dos grãos em cada mês. A partir da multiplicação dos valores dessas duas apurações obteve o valor de aquisição utilizado na fabricação de óleos vendidos a fabricantes de biodiesel. Deste valor, aplicou-se os percentuais de 19% (soja) e 11% (algodão) que seriam a quantidade de óleo que pode ser obtido no processamento industrial dos referidos grãos adquiridos.

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

16) Glosas de Ajustes de Contribuições e de Créditos encontrados e não encontrados na EFD-Contribuições

Afirma que o AFRFB foi restritivo ao não considerar a DAFON, especialmente por haver consistências nos valores escriturados. Apesar de a EFD-Contribuições ser mais detalhada, ele não poderia ter desconsiderado a DAFON por completo. Ou seja, apesar de a recorrente ter lançado indevidamente na linha de “Ajustes”, quando o correto seria nas linhas de crédito, o erro foi meramente de obrigação acessória.

A fiscalização foi bastante detalhista na análise dos ajustes de acréscimos de créditos e de redução de contribuições procedidos e registrados pela Recorrente em seu EFD-Contribuições. Inicialmente, considerando que em todos os ajustes a Recorrente procedeu o seu registro no código 05 (Ajustes Oriundo de Outras Situações), por intermédio do TIF 02, a Recorrente é intimada a apresentar a memória de cálculo dos ajustes, identificando a base legal e a origem dos valores considerados no cálculo. Em sua resposta, afirma que houve falhas nas informações prestadas devido a dificuldades de sistemas mas que através das planilhas apresentadas está pretendendo demonstrar os ajustes efetuados.

Ao proceder a análise das planilhas apresentadas, a fiscalização verificou se tratar exclusivamente de operações com mercadorias que deveriam ter sido escrituradas no Bloco C da EFD-Contribuições (Registros C100/C170). Afirma que, segundo a própria Recorrente, houve

falhas nos seus sistemas internos que geraram os respectivos ajustes em função das diferenças de valores de documentos fiscais.

Reforça a fiscalização que nesta análise detectou as seguintes inconsistências:

O registro da integralidade dos documentos fiscais no bloco C da EFD-Contribuições é imprescindível para o exame da regularidade da apuração das contribuições em comento, haja vista que permite o cruzamento de informações com dados externos, tais como, por exemplo, os cadastros da RFB e as notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores.

Ocorre que as informações apresentadas pela contribuinte em suas planilhas não contêm as informações necessárias ao exame da regularidade da apuração das contribuições e dos créditos. Não há, por exemplo, informações acerca do modelo, série e data de emissão da nota fiscal, do CST, e nem da Chave da Nota Fiscal Eletrônica, o que permitiria a verificação automatizada dos valores das entradas escrituradas pelo sujeito passivo com os efetivos valores das notas fiscais emitidas pelos fornecedores. No caso dos ajustes de redução das contribuições, não há informação do CST e nem do CFOP, que são essenciais à apuração das contribuições devidas.

Neste sentido, a fiscalização informa que procedeu o cotejo dos registros C100/C170 da EFD-Contribuições e as planilhas apresentadas e, no item “Ajustes não encontrados na EFD-Contribuições” do Relatório Fiscal afirma que “os ajustes referentes a documentos fiscais que não foram encontrados no bloco C da EFD-Contribuições foram integralmente glosados por esta Fiscalização”.

Contudo, em parte, a Fiscalização conseguiu realizar a vinculação de diversos itens com os documentos fiscais conforme tabela a seguir:

	PIS/PASEP	COFINS
Ajustes de contribuições encontrados na EFD	101.651 itens	101.651 itens
Ajustes de créditos encontrados na EFD	15.703 itens	15.202 itens
Ajustes referentes à Linha 13 encontrados na EFD	11.093 itens	

Desta vinculação, conseguiu gerar as planilhas seguintes planilhas:

“Demonstrativo de Glosa de Ajustes 01 - Contribuição PIS - encontrados na EFD.xlsx”

“Demonstrativo de Glosa de Ajustes 02 - Contribuição COFINS - encontrados na EFD.xlsx”

“Demonstrativo de Glosa de Ajustes 03 - Créditos de PIS - encontrados na EFD.xlsx”

“Demonstrativo de Glosa de Ajustes 04 - Créditos de COFINS - encontrados na EFD.xlsx”

“Demonstrativo de Glosa de Ajustes 05 - Linha 13 - encontrados na EFD.xlsx”

Nestas planilhas a fiscalização realiza um trabalho de auditoria na qual relaciona para cada nota fiscal o “Valor Fiscal” (informado no EFD), o “Valor Contábil” (segundo a fiscalizada seria a base de cálculo das contribuições) e a “Diferença Sistêmica” (que vem a ser a diferença entre os valor fiscal e o valor contábil, gerando o valor da base de cálculo do ajuste).

Nesta análise, a fiscalização demonstra no Relatório Fiscal os critérios utilizados nos “Ajustes de redução de contribuições” e nos “Ajustes de acréscimos de créditos” para fins de

aceitação ou não dos ajustes procedidos pela Recorrente com base na comprovação ou não dos itens listados.

Diante das análises procedidas pela fiscalização, a Recorrente restringe sua defesa na alegação genérica de que “o Sr. AFRFB foi bastante restrito ao não considerar o DICON”, que “o DICON não poderia ser desconsiderado por completo”, que o “Sr. AFRFB não considerou os créditos por terem sido lançados em linhas diferentes do SPED”, que “não há como se negar os créditos foram lançados, e se houve algum erro foi de obrigação acessória, e não de obrigação principal” e, por derradeiro, que “embora não tenha conseguido apresentar os documentos comprovadores as operações, continua envidando esforços neste sentido”.

Percebe-se que em nenhum momento a Recorrente ataca pontualmente a análise procedida pela fiscalização, nem mesmo qualquer critério de apuração constante das planilhas apresentadas. Portanto, não há como se acatar os genéricos argumentos apresentados pela Recorrente.

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

17) Da Redução de Ofício dos Saldos de Créditos de Períodos Anteriores

Afirma a Recorrente que os valores desconsiderados se referem a composição de saldo credor de períodos anteriores e que foram objeto de verificação em outros procedimentos fiscais, conforme citado pela própria autoridade fiscal. Portanto, não podem ser desconsiderados tendo em vista que os autos de infração lavrados em decorrência desta apuração foram impugnados e se encontram em “fase de processo administrativo”, o que suspende a exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, III do CTN. Tais valores estão sendo discutidos nos processos 13971.723730/2014-51 (10/2009 a 12/2009), 13971.724090/2015-87 (12/2010) e 13971.907537/2016-32 (10/2011 a 12/2011). Portanto, cabe a suspensão do presente feito face o caráter reflexivo com os citados processos.

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 processos 13971.723730/2014-51 (10/2009 a 12/2009), 13971.724090/2015-87 (12/2010) e 13971.907537/2016-32 (10/2011 a 12/2011) irão repercutir diretamente no saldo credor inicial das contribuições para o PIS e da COFINS do presente processo.

Entretanto, 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 o sobrestamento. Isto porque a unidade de origem, ao liquidar a decisão final do presente processo, **deverá necessariamente observar o resultado administrativo final em relação aos processos 13971.723730/2014-51 (10/2009 a 12/2009),**

13971.724090/2015-87 (12/2010) e 13971.907537/2016-32 (10/2011 a 12/2011), 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 negar provimento ao recurso neste particular.

Da conclusão

Diante do 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) para afastar a majoração da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS que não seja relacionada ao benefício fiscal denominado REINTEGRA e constante nos lançamentos contábeis da Conta 3222003; 3) reverter as glosas de créditos relacionados às notas fiscais nas quais constam a aquisição de aditivo alimentar denominado DATEM PANODAN e de pallets; 4) Reverter a glosa de fretes na industrialização por encomenda; 5) conceder aproveitamento de créditos básicos relacionados aos dispêndios de frete no transporte de insumos, mesmo que os insumos adquiridos tenham gerados créditos presumidos.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva