MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13971.722179/2018-51

Processo nº	13971.722179/2018-51
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**3401-009.071 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de maio de 2021
Recorrentes	BUNGE ALIMENTOS S/A FAZENDA NACIONAL

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

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

DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO. ART. 173 DO CTN.

O prazo decadencial deve ser contado na forma do artigo 173 do CTN quando o débito tributário foi extinto pela compensação.

SUBVENÇÕES. INVESTIMENTO. BASE DE CÁLCULO. AFASTAMENTO.

Constatado que as subvenções nomeadas Desenvolve (Lei Estadual da Bahia 7.980/01), Fomentar (Lei Estadual de Goiás 9.489/84), MS-Empreendedor (Lei Complementar Estadual do Mato Grosso do Sul 93/01), PRODEIC (Decreto Estadual do Mato Grosso 7.985/03), PRODEPE (Lei Estadual do Pernambuco 11.675/99) e o incentivo descrito na Lei Estadual do Piauí 4.589/96 atendem o quanto descrito no artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e foram registradas em conta de resultado de rigor o afastamento destes ingressos da base de cálculo das contribuições.

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

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, portanto receita bruta e, corolário, base de cálculo das contribuições.

PÃO COMUM. ALÍQUOTA ZERO.

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

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).

COFINS. PIS. COMERCIAL EXPORTADORA. RECINTO ALFANDEGADO. DESNECESSIDADE.

Não há qualquer fundamento legal para restringir a não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas de vendas a comerciais exportadoras destinadas a exportações, ainda que a venda não tenha como destino direto um armazém alfandegado ou um terminal de carga.

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.

COFINS. PIS. FRETE DE REVENDA. POSSIBILIDADE.

A Lei 10.833/03 (e também a 10.637/02) nomeia a realidade em discussão (de compra e posterior venda) de revenda concedendo-a crédito das contribuições não apenas à mercadoria a ser revendida (art. 3° inciso I) como também do frete a ela vinculado (art. 3º inciso IX).

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

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

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. PAGAMENTO DO PREÇO. SERVIÇO PRESTADO.

Documento nato-digital

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 por prova de outro fato, nomeadamente, do pagamento do preço do serviço e da prova de que ele foi prestado.

NOTAS FISCAIS IDÔNEAS. CRÉDITO. CNAE.

Não há na norma de regência - e tampouco no ordenamento jurídico nacional - norma que permita a desconsideração de documento fiscal emitido por pessoa jurídica regularmente inscrita com base em descrição incorreta no Código Nacional de Atividade Econômica.

TRANSPORTE DE CARGAS. ATIVIDADE REGULADA. LICITUDE DA OPERAÇÃO.

A pessoa jurídica ao não possuir como atividade econômica o transporte de cargas, fica impedida de se cadastrar na ANTT como tal. Ao restar impedida de se cadastrar na ANTT como transportador, a pessoa jurídica não pode exercer atividade lícita de transporte rodoviário de cargas. Se a pessoa jurídica não pode exercer atividade lícita de transporte de carga, o frete adquirido não gera direito ao crédito das contribuições.

PIS. COFINS. INSUMOS. BIODIESEL. SUSPENSÃO. INEXISTÊNCIA. CRÉDITO BÁSICO.

A venda de insumos para a produção de produto intermediário (ou de outros insumos) para a produção de biodiesel não goza da suspensão das contribuições, é receita sujeita à incidência plena das mesmas. Em não havendo suspensão das contribuições não há a crédito presumido e sim ao crédito básico, nos termos do artigo 3° inciso II da Lei 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência; (ii) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator), Luís Felipe de Barros Reche e Ronaldo Souza Dias; e (iii) no mérito, dar provimento parcial ao recurso para (iii.1) por maioria de votos, (iii.1.1) excluir da base de cálculo da contribuição as receitas de vendas de Mistura Pré-Mescla para o preparo de pão de forma, hambúrguer e hot dog, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator), Luís Felipe de Barros Reche e Ronaldo Souza Dias; (iii.1.2) reverter a glosa sobre fretes na aquisição de insumos de pessoas físicas e de revenda de mercadorias, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Luís Felipe de Barros Reche e Ronaldo Souza Dias; e (iii.1.3) conceder o crédito na aquisição de insumos posteriormente vendidos a produtores de biodiesel, limitado ao valor pleiteado pelo contribuinte, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Luís Felipe de Barros Reche; e (iii.2) por unanimidade de votos, (iii.2.1) excluir da base de cálculo da contribuição as receitas de vendas com o fim específico de exportação; (iii.2.2) excluir da base de cálculo das

Documento nato-digital

contribuições as receitas de subvenções; e (iii.2.3) reverter a glosa sobre frete com o fim específico de exportação com remetente pessoa física. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Fernanda Vieira Kotzias. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a)), Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de auto de infração de PIS e COFINS supostamente não recolhidos nos respectivos períodos de apuração (janeiro, fevereiro e dezembro de 2013) com os consectários legais, no valor total de R$ 30.906.064,05.

1.2.1. Narra o auto de infração que a fiscalização realizou a/o:

1.2.1.1. Majoração das contribuições apuradas no período, em virtude do aumento de sua base de cálculo, decorrente da identificação de receitas tributáveis que não foram oferecidas à tributação;

1.2.1.2. Recálculo do rateio dos créditos apurados, alterando os montantes vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não-tributada no mercado interno e à receita de exportação;

1.2.1.3. Glosas de créditos decorrentes da não-cumulatividade, previstos nas Leis nº 10.637/02, 10.833/03, 10.925/04, e outros diplomas legais;

1.2.1.4. Redução de ofício dos saldos dos créditos das contribuições, apurados em períodos anteriores.

1.2.2. De plano, a fiscalização assevera a inexistência de decadência do direito do Erário, vez que nos períodos fiscalizados não houve recolhimento das contribuições, atraindo, consequentemente, a aplicação do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

1.2.3. Sobre majoração das contribuições, destaca a fiscalização que:

Documento nato-digital

1.2.3.1. Subvenções de qualquer natureza são receitas e, a princípio tributadas pelas contribuições. Contudo, as subvenções para investimento são isentas de PIS/COFINS nos termos do artigo 21 da Lei 11.941/09, desde que cumpridos os requisitos legais nele transcritos. No caso em liça, todas as subvenções concedidas para a **Recorrente** são de custeio, quer porque a fiscalização analisou as subvenções assim constatando, quer porque a **Recorrente** não cumpriu os requisitos para a isenção descritas no artigo 21 da Lei 11.941/09;

1.2.3.2. Não há isenção das contribuições incidentes sobre a venda de farelo de trigo;

1.2.3.3. O pão comum (e a mistura pronta para pão comum), que goza de alíquota zero das contribuições, é composto apenas de farinhas de cereais, fermento e sal, logo:

> 1.2.3.3.1. A pré-mistura para pão doce não é pré-mistura para pão comum eis que o site da **Recorrente** indica que nela podem ser adicionados diversos recheios;
>
> 1.2.3.3.2. A pré-mistura para fabricação de hambúrguer e hot dog pode ser utilizada para a produção de pão de forma e a ela (segundo site da **Recorrente)** pode ser adicionado leite em pó, logo não é pré-mistura para pão comum;

1.2.3.4. "*A suspensão* [de PIS e COFINS] *somente se aplica no caso de vendas* [de farelo de soja e farelo de algodão] *para (i) pessoas jurídicas produtoras de carnes e miudezas suínas e de aves; (ii) pessoas jurídicas produtoras de rações para suínos e aves; e (iii) pessoas físicas*";

> 1.2.3.4.1. "*No caso concreto, porém, parcela significativa das vendas de produtos classificados nas posições 2304 e 2306 da NCM, realizadas com suspensão da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, foi feita a pessoas jurídicas que não possuíam atividade de produção de carnes, miúdos ou rações*";

1.2.3.5. Não há suspensão ou incidência de alíquota zero sobre as vendas de Óleo Degomado para a COOPERBIO, pois:

> "1º - O art. 47-A da Lei nº 12.546/11 trata apenas da venda de matéria-prima in natura, que não é o caso do óleo de soja degomado, objeto das operações sob exame.
>
> 2º - Da mesma forma, a regulamentação feita pela IN RFB nº 1.514/14 somente convalidou a suspensão da incidência das contribuições, em relação a operações ocorridas até 09/10/2013, para as operações com soja in natura (art. 8º) e para as operações do art. 47-A da Lei nº 12.546/11 (art. 9º da IN), a qual também trata de produtos in natura. As operações com óleo de soja degomado, por óbvio, não se enquadram nessas hipóteses.
>
> 3º - Boa parte dos documentos fiscais objeto desta apuração foram emitidos com CFOP 5.949, como se não se referissem a efetivas operações de venda, o que se mostra inverídico, uma vez que o adquirente trata normalmente tais operações, dando entrada com o CFOP 1.101 (compras para industrialização)

Documento nato-digital

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

1.2.3. Sobre rateio proporcional, a fiscalização:

1.2.3.1. Afasta as receitas de subvenções para custeio, pois estas não se enquadram no conceito de receita bruta, mas sim de outras receitas operacionais;

1.2.3.2. "*Alterou de ofício os percentuais de rateio, recalculando-os em decorrência da majoração dos valores das receitas tributadas e da diminuição dos valores das receitas não tributadas*";

1.2.4. A fiscalização glosou os créditos da não cumulatividade nas aquisições de:

1.2.4.1. "*Gasolina comum, aditivada e álcool (combustíveis que não são comumente utilizados em máquinas e equipamentos industriais) de comerciantes varejistas, em operações de pequeno valor, configurando aquisição de combustível para veículos automotores leves, em postos de combustível*";

1.2.4.2. Demais combustíveis em que não houve a demonstração do uso no processo produtivo;

1.2.4.3. Notas fiscais em que não está identificado o produto adquirido e que a descrição da mercadoria não guarda coerência com a descrição complementar e/ou CFOP da operação;

1.2.4.4. "*Os conhecimentos de transporte emitidos por estabelecimento da própria BUNGE* [vez que estes] *não podem, isoladamente, permitir a apropriação de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que não refletem operações com terceiros e nem se referem a custos ou despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País*"

1.2.4.5. Fretes de produtos acabados entre filiais, para depósito ou armazém geral, eis que não se trata de frete de venda, de insumo ou de aquisição de bens para revenda;

1.2.4.6. Frete na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação pois há vedação legal de tomada de crédito na compra das mercadorias e o frete compõe o custo de aquisição destas;

1.2.4.6.1. Pelo mesmo motivo acima,

1.2.4.6.1.1. Fretes em operações sem direito a crédito, identificadas pelo respectivo CFOP;

1.2.4.6.1.2. Fretes vinculados a aquisições de pessoa física;

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

Documento nato-digital

1.2.4.8. "*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*";

1.2.4.9. Fretes adquiridos de pessoas jurídicas que se encontram na situação jurídica baixada ou suspensa e que não foi demonstrado que a operação foi efetivamente realizada e paga pela **Recorrente;**

1.2.4.9.1. Pelo mesmo motivo acima, fretes adquiridos de pessoas jurídicas com CNAE não correspondente ao transporte de carga;

1.2.4.10. Fretes vinculados a remessas com FEX, mas com remetente PF isto porque "*se as operações em questão corresponderiam a remessas de produção da contribuinte, com fim específico de exportação, não há razão para que os registros das operações, no demonstrativo SVFr, indique remetente pessoa física. Poder-se-ia supor a existência de remetente pessoa física apenas no caso de aquisição de bens, o que não é o caso*".

1.2.4.11. "*A contribuinte não tem direito à apuração do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/04, por não ser o produto destinado à alimentação humana ou animal, e nem à apuração do crédito presumido de que trata o art. 47 da Lei 12.546/11, por não ser produtora de biodiesel*";

1.2.5. Por fim, o auto de infração considera saldo credor em janeiro de 2013 nos termos do processo administrativo 13971.725135/2017-01. Ademais, a fiscalização levou em consideração que no período de 01/2013 não havia crédito a apurar pois aquele solicitado pela **Recorrente** relativo ao período de abril de 2012 havia sido consumido em dezembro de 2012.

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou Impugnação argumentando:

1.3.1. A Decadência dos créditos relativos à janeiro e fevereiro de 2013, nos termos do artigo 150 § 4° do CTN pois estes foram compensados com outros tributos;

1.3.2. O valor de ICMS foi tributado indiretamente no faturamento das vendas da **Recorrente;**

1.3.2.1. "*As contribuições ao PIS e a COFINS somente podem incidir sobre "faturamento" - tido como a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços*";

1.3.2.2. A Lei Complementar 160/2017 – meramente interpretativa – esclareceu a não incidência das contribuições sobre as subvenções de qualquer natureza, "*vedando, a exigência de requisitos e condições não previstos no citado artigo 30 da Lei 12.973/14";*

1.3.2.3. "*As Leis 10.637 e 10.833 quando definiram como fato gerador, o faturamento, uma das espécies de receita, delimitou o significado a receita*

Documento nato-digital

bruta, ou melhor dizendo, receita decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços";

1.3.2.4. Subvenções são *"uma renúncia fiscal, com o intuito de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia"* e não receita ou faturamento;

1.3.2.5. "*O conceito geral dos incentivos fiscais, visam o fomento e desenvolvimento local, ou seja, o ente público renuncia de parcela do imposto a fim de que o contribuinte gere maior desenvolvimento dentro do estado*";

1.3.2.6. "*O simples fato de em alguns casos não haver a devolução em espécie ao estado, não quer dizer que não haja a obrigatoriedade de utilização do benefício dentro do próprio estado, muito pelo contrário, o valor que seria destinado ao recolhimento de impostos deve ser revertido em aumento de produtividade, inclusive, não podendo haver queda na arrecadação*";

1.3.2.7. A palavra investimento (em subvenção de investimento) "*deve ser adotada em seu sentido amplo, ou seja, deve abranger toda aplicação de capital que trará benefícios futuros para a empresa, o que pode ocorrer com aquisição de bens, corpóreos ou incorpóreos, neles incluídos aqueles que beneficiam apenas indiretamente a empresa, como os investimentos em educação para os empregados, etc*".

1.3.2.8. Por fim, as restituições relacionadas ao REINTEGRA não são subvenções ou receitas, porém não despesas, "*recuperação de tributos federais que incidiram ao longo da cadeia";*

1.3.3. A correção da glosa da venda de farelo de trigo e da mistura para bolo de chocolate;

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

1.3.5. Os estabelecimentos filiais destinatários do farelo de algodão e do farelo de soja atendem aos requisitos para vendas destes produtos com suspensão das contribuições;

1.3.6. "*A impugnante deixou claro durante a fiscalização que as saídas de óleo de soja degomado para COOPERBIO COOPERATIVA DE BIOCOMBUSTIVEL, não consistiram em efetivas operações de venda, tanto que as notas fiscais eletrônicas foram emitidas com o CFOP residual 5.949*";

1.3.6.1. "*De outro lado, cabe destacar que a legislação que tratou da suspensão da incidência do PI/PASEP e da COFINS na cadeia produtiva do biodiesel. O art. 47-A da Lei nº 12.546/2011 foi introduzido pelo art. 55 da Lei nº 12.715, de 17/09/2012*".

Documento nato-digital

1.3.7. O inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 permite crédito das contribuições na aquisição de combustíveis e lubrificantes;

> 1.3.7.1. Os combustíveis são utilizados em máquinas, equipamentos e caminhões de transporte interno nos galpões da **Recorrente;**
>
> 1.3.7.2. "*O aprofundamento do convencimento do Sr. AFRFB demandaria uma visita "in loco" a algumas das unidades industriais da impugnante*";

1.3.8. As mercadorias não identificadas nas notas fiscais são combustíveis utilizados em máquinas e equipamentos da **Recorrente;**

1.3.9. A transferência do produto acabado entre filiais faz parte do processo de venda;

> 1.3.9.1. Ademais, "*a transferência destes produtos é tributada pelo PIS/COFINS, assim como o faturamento dos fretes que acompanham tais mercadorias, ou seja, há a tributação na cadeia anterior*";

1.3.10. Frete para remessa com o fim específico de exportação são aqueles em que a mercadoria é remetida diretamente a embarque para exportação ou para armazém alfandegado;

> 1.3.10.1. No caso em liça, a mercadoria é enviada para silos da **Recorrente** para formação de lotes de exportação;
>
> 1.3.10.2. "*O frete tomado para transportar a mercadoria até o porto foi tributado pela COFINS e pelo PIS, conforme os documentos fiscais*",

1.3.11. "*O ponto a se destacar é que a Bunge Alimentos possui diversos tipos de atuação no mercado, e que cada filial possui uma atividade específica, umas de produção, outras de venda, outras de transportes. Diante de tal fato, é indiscutível o direito ao crédito do serviço de fretes para remessa de suas mercadorias e insumos a depósito fechado ou armazém geral, devolução de compra, operações de industrialização por encomenda, que passa a ser o insumo para prestação de seu serviço*";

1.3.12. A baixa ou a suspensão das empresas de transporte subcontratadas pela **Recorrente** deu-se após a contratação do frete;

> 1.3.12.1. "*Ainda, A impugnante apresentara em 30 dias os documentos comprovadores as operações, quais sejam: (i) os serviços foram efetivamente prestados pelas pessoas jurídicas cuja inscrição no CNPJ denota suspensão ou encerramento de atividades; e (ii) foram efetivamente realizados os pagamentos correspondentes aos serviços de frete supostamente contratados";*

1.3.13. As subcontratadas para transporte possuem esta atividade como secundária em seu CNAE;

Documento nato-digital

1.3.14. "*O direito ao gozo do crédito das contribuições e das mercadorias são situações autônomas como geradoras do direito de crédito, cada qual obedecendo o regramento estabelecido no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e estão assim dispostos*";

1.3.15. Os fretes vinculados à remessas com FEX, mas com remetente pessoa física tratam-se de "*venda de mercadoria própria com o fim específico de exportação, não havendo razão para que os registros realziados no SVFr indique remtente pessoa física*";

1.3.16. É produtora de biodiesel e faz jus ao crédito presumido descrito no artigo 47 da Lei 12.546/2011;

1.3.17. O auto de infração descrito no PAF 13971.725135/2017-01 encontra-se impugnado, logo a desconsideração do crédito daquele período não pode se refletir na apuração do crédito em voga;

1.3.17.1. Ademais, foram reconhecidos créditos do período de 2012 em outros processos administrativos.

1.4. Após a juntada da Impugnação a DRJ de São Paulo baixou o processo em diligência para que a autoridade fiscal:

> 6.1. subtraia da base de cálculo apurada as receitas das vendas da pré-mistura "PM PAO CONGELADO 25KG PRE MESCLA".
>
> 6.2. considerando os documentos trazidos pela defesa no sentido de que diversas empresas seriam produtoras de ração para suínos/aves e tendo em vista que na hipótese de insumos vendidos para produtores de ração para suínos/aves há suspensão da incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, retifique ou ratifique os valores devidos em relação às receitas de venda de produtos das posições 23.04 e 23.06 da NCM.
>
> 6.3. considerando que a partir de 08/03/2013 foram reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de óleo de soja classificado na posição 15.07 da Tipi e outros óleos vegetais classificados nas posições 15.08 a 15.14 da Tipi (Medida Provisória nº 609, de 8 de março de 2013, convertida na Lei nº 12.839/2013; por meio de seu art. 1º introduziu alterações no art. 1º, inciso XXIII, da Lei n° 10.925/2004), retifique ou ratifique os valores devidos em relação às receitas de venda de óleo de soja degomado para a Cooperbio.
>
> 6.4. considerando os documentos trazidos pela defesa, no sentido de que diversas empresas teriam como atividade secundária (CNAE) o transporte de cargas, retifique ou ratifique as glosas de fretes referentes ao item 7.3.5. do Relatório Fiscal, justificando eventual ratificação.
>
> 6.5. tendo em vista as alterações introduzidas pelos art. 29 e 31 da Lei nº 12.865/2013, retifique ou ratifique as glosas referentes a crédito presumido apuradas, justificando eventual ratificação.
>
> 7. Ao final dos trabalhos, elaborar Relatório Fiscal conclusivo, inclusive, se for o caso, recalculando o valor do tributo devido e o valor do crédito a que possa ter direito a contribuinte em cada um dos períodos, dando-lhe ciência do resultado desta diligência, sendo facultada ao sujeito passivo a apresentação de manifestação no prazo de trinta

Documento nato-digital

dias, a teor do parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

1.5. Em resposta à diligência acima, a unidade preparadora:

1.5.1. Subtraiu da base de cálculo das contribuições os valores das vendas de mistura para pão francês;

1.5.2. Mantém na base de cálculo das contribuições os valores das vendas para pessoas jurídicas que:

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

1.5.2.2. Incluíram a atividade de fabricação de alimentos para animais após o período de análise;

1.5.2.3. Incluíram a atividade de fabricação de alimentos para animais em setembro de 2013 (exclusão apenas de dezembro de 2013);

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

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

1.5.5. Manteve a glosa sobre fretes adquiridos de pessoas jurídicas com situação irregular no CNPJ;

1.5.6. Reverteu apenas a glosa das pessoas jurídicas com CNAE de transportador até 1° de janeiro de 2013;

1.5.7. Reverteu a glosa de crédito presumido para a venda de óleo de soja e óleo de algodão para produtores de biodiesel a partir de 1° de outubro de 2013;

1.6. Intimada a se manifestar sobre o relatório de diligência a **Recorrente** reitera o quanto descrito em Impugnação e maneja as seguintes teses:

1.6.1. Não há hipótese de pagamento das contribuições sobre receitas de venda de produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM, eis que:

- novas declarações dos destinatários quanto a finalidade do farelo de soja adquirido, qual seja, 'fabricação de ração animal' (doc 1);

- memorandos de exportação para as notas ficais de venda com fim específico de exportação, pois parte das notas se tratou de venda com fins especifico de exportação (doc 2);

- cartões CNPJ dos clientes destinatários pessoas físicas na condição de PRODUTOR RURAL, não observado na diligência, e em conformidade com o inciso I, alínea 'c' do art. 54 da Lei nº 12.350/10 (doc 3).

Documento nato-digital

> Paralelamente, segue planilha (doc 4) com relação das notas emitidas após Lei 12.865/2013 (art. 29); por se destinarem a produtor rural PF; por tratarem-se de vendas com fim específico de exportação; ou por ter declaração do cliente.

1.7. A DRJ de São Paulo deu parcial provimento a impugnação da **Recorrente,** porquanto:

1.7.1. O prazo decadencial quando não há pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação conta-se na forma do artigo 173 do CTN;

1.7.2. "*O PIS/COFINS incidem sobre o ICMS, que faz parte do faturamento. Ocorre que esta tributação não se confunde com a tributação exigida pela fiscalização, ou seja, sobre a subvenção concedida pelos Estados na esfera do ICMS, por intermédio de redução do tributo ou de crédito presumido*";

1.7.2.1. O artigo 44 da Lei 4.506/44 determina que as subvenções para custeio ou operação são parte da receita bruta operacional;

1.7.2.2. Subvenções para investimentos são transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, *ex vi* artigo 38 do Decreto-Lei 1.698/77;

1.7.2.2.1. "*Não basta apenas o animus de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado*".

1.7.2.3. "*O parágrafo 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 se refere especificamente ao §4º, cuja nova redação somente entrou em vigor com a Lei Complementar nº 160/2017. Como esse §4º estabeleceu regra nova, no sentido de que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS também são considerados como subvenção para investimento, sua aplicação se restringe aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da citada Lei 12.973, cujos processos fiscais estavam pendentes na data da edição da LC nº 160/2017*";

1.7.2.3.1. O programa DESENVOLVE (do Estado da Bahia) e PRODEPE (do Estado de Pernambuco) "*não vinculam os ganhos oriundos da subvenção com a aplicação específica nos investimentos efetuados pelas pessoas jurídicas, tratam somente da verificação da adequação do projeto à Lei nº 7.980/2001 e da fiscalização da implantação do projeto*";

1.7.2.3.2. "*Desta forma, os recursos oriundos desta subvenção ingressam no caixa da empresa e podem ser utilizados para fazer frente a despesas variadas, devendo ser conceituadas como subvenção para custeio ou operacional e assim devem fazer parte*

Documento nato-digital

da base de cálculo do PIS/COFINS, conforme anteriormente comentado";

1.7.2.3.3. "*As demais subvenções tratadas pela fiscalização também não se revestem das características de subvenção para investimento, mas sim de subvenção para custeio*";

1.7.2.4. "*No que se refere à constituição das reservas relativa à conta 3229003 - INC FISCAL SUBVENÇÕES INVEST, a contribuinte não cumpriu a condição estipulada pelo inciso III do art. 18 da Lei n° 11.941/09, que exigia a manutenção das subvenções para investimento em conta de reserva de lucros, e não em reserva de capita*l";

1.7.3. O benefício descrito no artigo 1° da Lei 10.925/2004 aplica-se apenas ao pão comum (francês) *obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água sal e/ou açúcar,* nos termos da Exposição de Motivos da norma, e as misturas para fabricação deste;

1.7.3.1. Em assim sendo, deve ser afastada da base de cálculo das contribuições a PM PAO CONGELADO 25K para pão francês e mantidas todas as demais;

1.7.3.2. "*Destaque-se que não é preciso analisar a composição das pré-misturas, vez que a norma legal que reduziu a zero a alíquota do PIS/COFINS tem natureza finalística, ou seja, somente a pré-mistura destinada à fabricação de pão comum goza desta redução. Assim, as demais pré-misturas, como para pão doce, hot dog e hambúrguer, por serem próprias à fabricação de outros tipos de pães, não têm este benefício*";

1.7.3.3. "*De qualquer forma, analisando-se as pré-misturas de pão doce (fl. 535) e de pão de forma, hambúrguer e hot dog (fl. 539), mencionadas na impugnação, verifica-se que, afora serem próprias para produtos distintos, não têm composição igual à do pão comum (fls. 527*)";

1.7.4. "*Serão excluídas da base de cálculo das contribuições as vendas efetuadas a adquirentes que a fiscalização logrou comprovar que exercem as atividades previstas no art. 54, I, alíneas "a" e "b", da Lei nº12.350/10, no valor total de R$ 112.589.518,57*";

1.7.4.1. "*Em razão da suspensão de incidência introduzida pela Lei nº 12.865/2013 – e tomando por base a nova versão do demonstrativo denominado "Demonstrativo de Majoração - CNAE 2304 E 2306-xls" anexa ao Relatório Fiscal de Diligência – serão também excluídas da base de cálculo todas as receitas auferidas a partir de 10 de outubro de 2013 decorrentes da venda dos produtos classificados no código 2304.00"*;

Documento nato-digital

1.7.4.2. "*As atividades de criação de animais – primárias, rurais – não se confundem com as atividades de produção de carnes e miudezas – industriais, previstas no art. 54, I, "a", do art. 54 da Lei nº 12.350/2010. E, à vista do texto legal, acima reproduzido, conclui-se que a venda de farelos destinadas a pessoas jurídicas dedicadas à criação de animais não foi contemplada com a suspensão dos tributos*";

1.7.4.3. A mera alegação de fabricação de ração pelos adquirentes dos produtos da **Recorrente** não é suficiente para comprovar que os bens foram destinados à comercialização;

1.7.4.3.1. "*Desta forma, é razoável concluir que a ração porventura produzida destinava-se aos animais criados pelos adquirentes pessoa jurídica. Ocorre que a compra de insumos para a produção de ração para consumo próprio é uma operação sujeita à tributação de PIS/COFINS*";

1.7.4.4. "*Nos termos do art. 54, I, "c", da Lei nº12.350/2010, c/c a IN RFB nº 1.157/2011, serão excluídas da base de cálculo as receitas auferidas pela contribuinte em decorrência das vendas às produtoras de aves e suínos*";

1.7.4.5. Não foram cumpridos os requisitos para a comprovação das vendas de farelo com o fim específico de exportação, pois a mercadoria não foi diretamente para embarque ou recinto alfandegado.

1.7.5. A receitas de vendas de óleo de soja degomado a partir de 8 de março de 2013, data da publicação da Medida Provisória 609/2013 (posteriormente convertida na Lei 12.839/2013) são isentas;

1.7.5.1. A suspensão descrita no artigo 47-A da Lei 12.546/2011 é apenas para venda de matéria prima *in natura;*

1.7.5.2. A escrituração da **Recorrente** e da COOPERBIO apontam que as transferências de óleo de soja degomado deram-se a título de compra e venda;

1.7.6. A planilha apresentada pela **Recorrente** não indica em que máquinas e equipamentos os combustíveis e lubrificantes são utilizados;

1.7.7. "*Não há previsão legal específica para o cálculo de créditos da não cumulatividade no tocante ao frete pago nas operações de compras* (...) *somente o valor do frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis de creditamento pode gerar créditos*";

1.7.8. "*As despesas com fretes nas transferências entre estabelecimentos da empresa de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados não são*

situações previstas pelo legislador ordinário como capazes de gerar crédito não cumulativo de PIS/COFINS a teor do disposto nos artigos 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002";

1.7.9. "*Não pode a empresa comercial exportadora apurar créditos de PIS/COFINS, decorrentes da aquisição dos bens revendidos* [com fim específico de exportação], *nos termos do artigo 6º, § 4º, c/c artigo 15, III, da Lei nº 10.833/2003* [e] (...) *Em não havendo crédito de PIS/COFINS na aquisição de bens também não há que se falar em crédito relativo aos respectivos fretes, pois as despesas com frete na compra somente geram crédito pelo fato de o frete compor o custo da mercadoria revendida e da matéria-prima utilizada";*

> 1.7.9.1. "*Não se perca de vista que a contribuinte é empresa comercial exportadora habilitada, nos termos do Decreto-lei nº 1.248/1972*";

1.7.10. "*As operações de remessa e retorno de depósito fechado ou armazém geral não configuram operação de compra nem de venda, e por isso os gastos com os fretes associados a essas operações não dão direito a crédito; fretes relacionados a operações de devoluções de compra e de industrialização por encomenda não geram direito a crédito, por falta de previsão legal*";

1.7.11. Após a informação na Impugnação de que a baixa ocorreu após a contratação do frete "*os autos foram encaminhados em diligência. A fiscalização, então, analisou novamente a situação das pessoas jurídicas cujos cartões CNPJ foram apresentados pela defesa e confirmou sua condição de baixada/suspensa*";

1.7.11.1. O relatório da ANTT não é suficiente para demonstrar que idoneidade das notas fiscais da contratação de frete, além de "*a maioria do comprovantes apontar que "esse transportador não está apto a realizar o transporte remunerado de cargas*"

1.7.12. "*Quando foi possível à fiscalização comprovar que a pessoa jurídica estava em situação regular perante o Fisco para o exercício da atividade de transporte, as glosas foram revertidas*";

1.7.13. "*Os fretes vinculados a aquisições de bens para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços ou na fabricação de bens destinados a venda, bem como os vinculados a operações de venda, só podem gerar créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se forem contratados com pessoa jurídica domiciliada no país e suportados pela contribuinte, nos termos dos §3º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03*";

1.7.14. "*O fato é que a impugnante não trouxe nenhum elemento hábil a comprovar que as operações sob exame* [de fretes vinculados a remessas com fim específico de exportação, mas com remetente pessoa física] *dariam direito à tomada de crédito, razão pela qual está correto o procedimento da fiscalização";*

1.7.15. A Lei 12.865/2013 concedeu indistintamente crédito presumido para a venda de óleo de soja a partir de 10 de outubro de 2013, *"portanto, deverão ser*

Documento nato-digital

excluídas as glosas do crédito presumido na aquisição de óleo de soja correspondentes a vendas de óleos a fabricantes de biodiesel" a partir da data referida;

1.7.15.1. "*Para as operações anteriores à publicação da Lei nº 12.865/2013, tem-se que a pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial somente pode apurar créditos presumidos sobre os produtos agropecuários que forem utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal*";

1.7.15.2. O crédito presumido de que trata a Lei 12.546/2011 aplica-se exclusivamente para pessoa jurídica que adquire insumo e posteriormente produz o biodiesel;

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

1.8. Intimada a **Recorrente** busca guarida neste Conselho, reiterando o quanto descrito em Impugnação e esclarecendo que:

1.8.1. O artigo 9° da Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4° e 5° no artigo 30 da Lei 12.973/2014. Os anteditos parágrafos conceituaram todas as subvenções de ICMS como de investimento e determinaram a aplicação retroativa da nova disciplina aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

1.8.2. Ademais, o artigo 10° da matrícula citada estendeu a retroatividade do § 4° "*aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2° do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3° desta Lei Complementar*";

1.8.2.1. Os Estados concedentes dos benefícios fiscais usufruídos pela **Recorrente** cumpriram a exigência de depósito e registro destes (benefícios) nos termos do artigo 3° da Lei Complementar.

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

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

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

Documento nato-digital

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

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

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

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De saída, a **Recorrente** alega **DECADÊNCIA** do direito do Erário Público relativo aos períodos de apuração de janeiro e fevereiro de 2013. Isto porque, segundo argumenta a **Recorrente**, os débitos tributários foram compensados no vencimento com créditos de sua titularidade, e a compensação equivale ao pagamento para fins de contagem do prazo decadencial.

2.1.1. Como constata a **Recorrente** o tema em voga foi objeto de Precedente Vinculante no Tribunal da Cidadania. Neste precedente (REsp 973.733 – Tema 163 dos Recursos Repetitivos) restou definido que "*o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre"*.

2.1.2. Como se nota, o Precedente toma por base o pagamento, hipótese de extinção do crédito tributário descrita no artigo 156 inciso I do CTN, e não em compensação – hipótese seguinte. Em assim sendo, tendo em vista que confessadamente não há pagamento e sim compensação, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 173 do CTN.

2.2. A fiscalização devolveu à tributação os valores de **SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO E DE CUSTEIO.** Isto porque, segundo a acusação, subvenções de qualquer natureza são receitas e, a princípio tributadas pelas contribuições. Contudo, as subvenções para investimento são isentas de PIS/COFINS nos termos do artigo 21 da Lei 11.941/09, desde que cumpridos os requisitos legais nele transcritos. No caso em liça, todas as subvenções concedidas para a **Recorrente** são de custeio, quer porque a fiscalização analisou as subvenções assim constatando falta dos requisitos legais para enquadramento como subvenção de investimento, quer porque a **Recorrente** não cumpriu os requisitos para a isenção descritas no artigo 21 da Lei 11.941/09.

Documento nato-digital

2.2.1. Em contraponto, a **Recorrente** acentua que receitas – enquanto base de cálculo das contribuições – são ingressos decorrentes de vendas de mercadorias e prestação de serviços. Já subvenções são *uma renúncia fiscal, com o intuito de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia",* logo, não são receita ou faturamento.

2.2.1.1. Ademais, destaca a **Recorrente** que a palavra investimento (em subvenção de investimento) "*deve ser adotada em seu sentido amplo, ou seja, deve abranger toda aplicação de capital que trará benefícios futuros para a empresa, o que pode ocorrer com aquisição de bens, corpóreos ou incorpóreos, neles incluídos aqueles que beneficiam apenas indiretamente a empresa, como os investimentos em educação para os empregados, etc*". Assim, toda e qualquer subvenção é de investimento, pois culmina em aumento de produtividade, em maior empregabilidade, em manutenção (ao menos) da tributação – pelo aumento do número de fatos geradores.

2.2.1.2. Prossegue a **Recorrente** esclarecendo que todos os benefícios fiscais descritos pela fiscalização em sua autuação são subvenções para investimento eis que, claramente, apontam obrigações de aporte de capital em aumento de produtividade, contratação de mão de obra, expansão de infraestrutura, etc.

2.2.1.3. Ao final de seu arrazoado – e de maneira mais clara no Recurso a esta Casa – a **Recorrente** argumenta que o artigo 9° da Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4° e 5° no artigo 30 da Lei 12.973/2014. Os anteditos parágrafos conceituaram todas as subvenções de ICMS como de investimento e determinaram a aplicação retroativa da nova disciplina aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. Sobremais, o artigo 10 da matrícula citada estendeu a retroatividade do § 4° "*aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2° do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3° desta Lei Complementar*" e os Estados concedentes dos benefícios fiscais usufruídos pela **Recorrente** cumpriram a exigência de depósito e registro destes (benefícios) nos termos do artigo 3° da Lei Complementar.

2.2.1.3.1. Especificamente sobre o último tema, destaca a fiscalização que "*o parágrafo 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 se refere especificamente ao §4º, cuja nova redação somente entrou em vigor com a Lei Complementar nº 160/2017. Como esse §4º estabeleceu regra nova, no sentido de que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS também são considerados como subvenção para investimento, sua aplicação se restringe aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da citada Lei 12.973, cujos processos fiscais estavam pendentes na data da edição da LC nº 160/2017".*

2.2.2. Pois bem, sem embargo de encontrar algum contraste com o conceito Constitucional de receitas (leia-se, o conceito definido pelo Egrégio Sodalício) é certo que o artigo 44 da Lei 4.506/66 inclui no conceito *jurídico* de receita bruta operacional "*as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais*".

2.2.2.1. A expressão entre vírgulas "*para custeio ou operacionais*" qualificando as subvenções correntes indicam a existência de outras subvenções qualificadas por sua finalidade/destino que não estariam incluídas no conceito de Receita Bruta. Subvenção para

Documento nato-digital

custeio indica a transferência de recursos para fazer frente a outros débitos, comuns ou *operacionais* de uma pessoa jurídica. Desta forma, outras subvenções existem que não para fazer frente a gastos *comuns* mas sim para "*implantar ou expandir empreendimentos econômicos"* (PN CST 112/1978), e por isto nomeadas de subvenções de investimento.

2.2.2.2. Reforça a ideia dos diferentes tipos de subvenções (em especial da subvenção de investimento) o artigo 38 do Decreto-Lei 1.598/77 ao dispor que "*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:".* Veja, o artigo 38 citado, dispõe (primeiro) que existem subvenções para investimento ao lado das subvenções de custeio, (segundo) que subvenções para investimento são estímulos *à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos,* (terceiro) que subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real.

2.2.2.3. Embora desnecessário – eis que o lucro real é composto pelo lucro líquido (artigo 258 do RIR) e o lucro líquido é composto por **receitas** e despesas (artigo 259 do RIR) - o legislador resolveu solapar qualquer tipo de dúvida sobre a não caracterização da subvenção para investimento como receitas na Lei 11.941/09 ao dispor que:

> Art. 21 (...)
>
> Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **quando registrados em conta de resultado**:
>
> I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e
>
> Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às **subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

2.2.2.4. Assim, para o legislador *ordinário* subvenções (de investimento ou de custeio) integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, *salvo*, quando registrados em conta de resultado. Em idêntico sentido, o artigo 30 da Lei 12.973/2014 que, em verdade, apenas condensou o quanto descrito nos artigos 21 e 18 acima, ao menos até o seu § 4°:

> Art. 30. **As subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para**:
>
> I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
>
> II - aumento do capital social.
>
> § 1º Na hipótese do inciso I do caput , a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Documento nato-digital

> § 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput , inclusive nas hipóteses de:
>
> I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;
>
> II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou
>
> III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.
>
> § 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput , esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.
>
> § 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)
>
> § 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

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

> Art. 3° O convênio de que trata o art. 1° desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:
>
> I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1° desta Lei Complementar;
>
> II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

Documento nato-digital

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

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

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

> A par de toda a discussão tratada no feito, e das extensas considerações propostas pelo contribuinte em suas razões de impugnação e, também, recursais, o fato é que o caso em análise desafia a aplicação dos preceitos do art. 30, §§4º e 5º, da Lei 12.973, com a redação dada pelo art. 9º da Lei Complementar de nº 160, cujo teor reproduzo a seguir: (...)
>
> Verdade seja dita, com o advento da regra acima transcrita, a aplicação dos recursos percebidos em decorrência das subvenções concedidas pelos Estados em projetos de expansão dos parques industriais, bem como a concomitância temporal entre a percepção dos preditos benefícios e sua versão em investimentos necessários ao crescimento da atividade econômica, ficaram em segundo plano.
>
> As questões que, agora, demandam exame dos órgãos colegiados administrativos (especialmente porque a regra contida no aludido § 4º acima reproduzido tem aplicação imediata a todos os processos ainda não definitivamente julgados § 5º) fica adstrita ao cumprimento dos pressupostos elencados pelo 3º da citada LC 160, ou, se for o caso, àqueles contemplados pelo caput do art. 30 da Lei 12.973, cuja redação permaneceu inalterada. (...)
>
> Vale dizer que o tratamento contábil das subvenções foi alterado a partir de 2008. Até então, a contabilização das doações e subvenções para investimentos era feita em conta de reserva de capital. Com o advento da Lei n° 11.638/2007, que revogou a alínea "d" do § 1° do art. 182 da Lei n° 6.404/1976, as subvenções passaram a transitar pelo resultado. Mas a alteração contábil não significou mudança do tratamento tributário aplicável às subvenções, até porque em nenhum momento a Lei n° 11.638/2007 dispôs sobre tributação de doações e subvenções governamentais. Ao contrário, permanecem em vigor os dispositivos que dispõem sobre a tributação, ou não, desses recursos governamentais, embora agora tenham que transitar pelo resultado. (...)

Documento nato-digital

> Considerando-se que o benefício obtido pelo recorrente é de natureza financeiro fiscal (redução da base de cálculo do ICMS, diferimento e isenção, conforme cláusula II do Termo de Acordo constante de efl. 181) e, mais, o preenchimento pela predita Unidade da Federação dos requisitos estabelecidos pelo art. 3º da LC 160/17, é de se reconhecer, nos termos do por vezes mencionado art. 30, § 4º, com observância impositiva por força do § 5º do mesmo preceptivo, o caráter de "investimento" das subvenções ora examinadas.
>
> Consentaneamente, impõe-se igualmente reconhecer a legitimidade das exclusões realizadas pelo contribuinte, nos termos do art. 38 do Decreto-Lei 1.598 e, assim, considerar indevidas as exigências plasmadas nos autos de infração ora questionados, restando prejudicadas todas as demais questões aventadas no feito (concomitância de multas e incidência de juros de mora sobre a penalidade de ofício).

2.2.4. Dentro do tópico subvenções a fiscalização traz para a base de cálculo das contribuições os valores recebidos pela **Recorrente** no âmbito do programa REINTEGRA do Governo Federal. Isto porque, as subvenções em questão foram registradas na conta ICMS S/ VENDAS e não em reserva de lucros, fato que já afasta a não incidência eis que tratam-se de receitas.

2.2.4.1. Em resposta, a **Recorrente** argumenta que os valores recebidos por si no âmbito do REINTEGRA não são receitas mas uma "*não despesa por se tratar de devolução tributária como estímulo a produção nacional e exportação de produtos manufaturados (...) além de ser um contrassenso o Governo Federal dar com uma mão e tirar com a outra".* Por fim, o § 12° do artigo 2° da Lei 12.546/2011 deixa claro que não incidem PIS e COFINS sobre os valores recebidos pelos contribuintes no âmbito do REINTEGRA.

2.2.4.2. Como concordam fisco e **Recorrente,** o REINTEGRA é um programa do Governo Federal de estímulo a exportação de produtos manufaturados (art. 2° *caput* da Lei 12.546/2011). Por meio deste programa o exportador de produtos manufaturados "*poderá apurar crédito, mediante a aplicação do percentual de 3% (três por cento), sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior*" (artigo 2° *caput* do Decreto 8.415/2015). O crédito apurado será devolvido a título de PIS (17,84%, art. 2° § 11 inciso I da Lei 12.546/2011) e de COFINS (82,16%, art. 2° § 11 inciso I da Lei 12.546/2011) e poderá ser compensado com outros tributos (art. 2° § 4° inciso I da Lei 12.546/2011) ou restituído (art. 2° § 4° inciso II da Lei 12.546/2011).

2.2.4.3. Nos termos do artigo 12 § 2° da Lei 4.320/64 subvenções são as transferências de capital do Ente Federativo destinadas a cobrir despesas de custeio das "*emprêsas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril*". Em assim sendo, o REINTEGRA é subvenção, transferência de capital (recebido a título de tributo e devolvido em pecúnia) de Ente Federativo (União) a empresa (**Recorrente)**. Por inexistir qualquer contrapartida maior do que exportar bens (ou seja, manter a própria atividade empresarial) o REINTEGRA é uma subvenção de custeio, portanto receita bruta – nos termos acima descritos – e, corolário, base de cálculo das contribuições.

2.2.4.3.1. É claro que, como alertado, o conceito legal de subvenção como receita pode encontrar alguma dissonância com o conceito Jurisprudencial de receita. Entretanto, de plano, salvo Precedentes Vinculantes, não é dado ao administrador afastar a dicção legal – ainda mais quando absolutamente clara. De todo modo – evidentemente, sem prejuízo do vasto saber jurídico dos Desembargadores Federais da Quarta Região – a devolução de valores no âmbito do

Documento nato-digital

programa REINTEGRA advém de relação jurídica nova, descrita na Lei 12.546/2011, e, também distinta daquela que levou o recolhimento inicial dos tributos aos cofres públicos – hipótese de incidência dos tributos. Desta feita, ao se tratar de relação jurídica nova - inconfundível com a anterior que levou ao recolhimento dos tributos – o ingresso de valores no programa REINTEGRA é aquisição de patrimônio, de relação jurídica patrimonial positiva – nos termos da vetusta, porém sempre moderna, lição de Clóvis.

2.2.4.3.2. Assim, os valores recebidos no âmbito do programa REINTEGRA são tributados, com exceção daqueles recebidos em dezembro de 2013, quando já vigente hipótese expressa de exclusão da base de cálculo:

> Lei 12.546/2011
>
> Art. 2° (...)
>
> § 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 19 de julho de 2013)

2.3. A fiscalização inclui na base de cálculo das contribuições as vendas de **MISTURAS PARA PÃES** com exceção das misturas para pão francês. Tal se dá pois, segundo a fiscalização a Lei 10.925/2004 carimbou com alíquota zero das contribuições as vendas de pré misturas para pães comuns, a qual entende por pão francês e não para os demais tipos de pães. Continua a fiscalização asseverando que a norma que veicula o benefício tem natureza finalística (permitir a aquisição pela população mais carente de pão comum), logo, para gozá-lo (do benefício) não importa a fórmula da pré-mistura. De todo modo, ainda no entender do defensor do Erário, as misturas produzidas pela **Recorrente** não se enquadram como para pães comuns.

2.3.1. Defende-se a **Recorrente** afirmando que o benefício em questão é concedido ao produto de acordo com a sua composição, logo, "*sugestões ao consumidor e modos de preparo não alteram a classificação fiscal das misturas para pães doces, de hot dog e de hambúrguer*".

2.3.2. Sem embargo de considerações econômicas não serem definitivas à interpretação da norma – influencia, por certo, o entendimento da realidade a ser observada – quer parecer que a fiscalização se encontra algo distante dos mercados, *rectius*, da economia doméstica. Em rápida pesquisa nos PROCONs de Campinas, São Paulo, Rio de Janeiro e na Paraíba temos que o custo do pão francês varia entre R$ 7,00 e R$ 21,00 o quilo. Desta forma, em média, um pão francês de 50 gramas custa R$ 0,70. Com alguma facilidade, encontra-se meio quilo de pão de forma com 20 fatias por R$ 4,00. Aqui pede-se perdão pela falta de cultura, porém com R$ 4,00 é possível alimentar 10 pessoas com pão de forma e com os mesmos R$ 4,00 se alimentam 5 pessoas com pão francês. Há muito o pão francês já não é a alternativa mais barata para "*pessoas carentes*".

2.3.3. Retornando ao que importa para a solução do tema em liça (a Lei). O artigo 1° 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*". Destarte, primeiro, o benefício não é concedido ao pão *francês* e sim ao pão *comum.* Caso o benefício fosse limitado ao pão francês, a

Documento nato-digital

norma diria pão francês. E mais. Caso o benefício fosse limitado ao pão francês a norma não apontaria, especificamente, Códigos da TIPI, o que – segundo – já afasta o fundamento de que o benefício é finalístico; se o é, não é assim que o legislador dispôs, trata-se de um benefício concedido a um produto específico e assim deve ser interpretado.

2.3.4. O item 1901.20 da TIPI compreende:

1901.20.00	- Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05	0
	Ex 01 - Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum	0

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;*

Documento nato-digital

> 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.

2.4. A princípio a acusação fiscal aponta que a **Recorrente** vendeu farelo de soja (NCM 23.04) e farelo de algodão (NCM 23.06) para pessoas não produtoras de carnes, miúdos ou rações (de acordo com os CNAEs destas pessoas) mas sim para pecuaristas criadores de suínos, fato que, em tese afastaria a **SUSPENSÃO DA COFINS NOS TERMOS DO ARTIGO 54 DA LEI 12.350/2010.**

2.4.1. Em impugnação a **Recorrente** assevera que a fiscalização levou em conta apenas o CNPJ das matrizes das pessoas jurídicas e que os estabelecimento filiais se enquadram nos requisitos legais, fato que levou à baixa dos autos pela DRJ para análise dos CNAEs da filiais.

2.4.2. A diligência solicitada pela DRJ resultou no reconhecimento da suspensão para os CNPJs (matriz e filial) em que os Códigos de Atividades (CNAEs) descrevessem produção de carnes, miúdos ou rações na data da apuração e manteve a incidência da contribuições sobre as demais vendas.

2.4.3. Intimada a se manifestar sobre o tema, a **Recorrente** trouxe aos autos declarações de seus clientes/consumidores quanto ao uso do farelo de soja adquirido para fabricação de ração animal. Ademais, afirma a **Recorrente** que parte de suas vendas de farelo de soja foram com fim específico de exportação, logo, não há incidência das contribuições. Prossegue a **Recorrente** descrevendo que vende a pessoas físicas que por obrigação legal possuem cartão CNPJ fato que afasta a obrigação de pagamento das contribuições.

2.4.4. A DRJ reconhece a suspensão nas vendas no atacado a pessoas físicas produtoras de aves e suínos que por obrigação legal possuem cartão CNPJ e também das vendas de farelo de soja após a publicação do artigo 29 da Lei 12.865/2013, mantendo a tributação sobre as demais vendas. Isto porque, segundo fundamenta, a atividade de criação de animais – primárias, rurais – não se confunde com as atividades de produção de carnes e miudezas – industrial. Em soma, a declaração dos destinatários dos bens vendidos pela **Recorrente** não é suficiente para demonstrar que estes produzem rações. Por fim, não foram cumpridos os

Documento nato-digital

requisitos para a comprovação das vendas de farelo com o fim específico de exportação, pois a mercadoria não foi diretamente para embarque ou recinto alfandegado.

2.4.5. De saída, mantém-se integralmente a decisão da DRJ no que pertine ao reconhecimento da **SUSPENSÃO DAS VENDAS A PESSOAS JURÍDICAS** em que os respectivos Códigos Nacionais de Atividade Econômica enquadram-se no disposto na Lei 12.350/2010, nas **VENDAS DE FARELO DE SOJA APÓS A PUBLICAÇÃO DO ARTIGO 29 DA LEI 12.865/2013** e apenas **NAS VENDAS NO ATACADO A PESSOAS FÍSICAS PRODUTORAS DE AVES E SUÍNOS** – até mesmo porque, no último caso a **Recorrente** não apresenta resistência.

2.4.5.1. Para evitar tautologia e em homenagem ao minucioso trabalho da fiscalização, faz-se a citação dos fundamentos descritos pelo Órgão Julgador de Piso como parte desta decisão:

> 105. A suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda de mercadorias classificadas nos códigos 23.04 e 23.06 da NCM está prevista no artigo 54 da Lei nº 12.350/2010, in verbis: (...)
>
> 106. A fiscalização apurou que a contribuinte havia considerado como sendo "operações com suspensão" a venda de produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM cujos adquirentes pessoa jurídica não atuavam no setor de produção de carnes, miudezas ou de rações. A análise da atividade dos adquirentes pessoa jurídica foi feita com base nos CNAE correspondentes. A fiscalização então destacou que a criação de animais não se confunde com aquelas previstas no art. 54, I, alíneas "a" e "b", da Lei nº12.350/10 e procedeu à inclusão na base de cálculo das contribuições daquelas receitas que não faziam jus à suspensão.
>
> 107. Em sua defesa, a contribuinte alegou que sempre manifestou que as vendas foram efetivamente para destinatários que se enquadravam nas alíneas "a" e "b" do inciso I, do art. 54 da Lei nº 12.350/10. Juntou cópias de CNPJ e mencionou adquirentes que se enquadrariam no "CNAE 10.66-0-00 – Fabricação de alimentos para animais".
>
> 108. Considerando os documentos trazidos pela defesa, os autos foram encaminhados em diligência. Do Relatório Fiscal de Diligência consta o seguinte: (...)
>
> 109. Por conseguinte, serão excluídas da base de cálculo das contribuições as vendas efetuadas a adquirentes que a fiscalização logrou comprovar que exercem as atividades previstas no art. 54, I, alíneas "a" e "b", da Lei nº12.350/10, no valor total de R$ 112.589.518,57, discriminadas no novo "Demonstrativo de Majoração - CNAE 2304 E 2306-xls", anexo ao Relatório Fiscal de Diligência e assim consolidadas:
>
> 110. Na manifestação apresentada após o Relatório Fiscal de Diligência, a contribuinte reitera que a atividade de criação se amplia à produção de carnes e miudezas e apresenta os seguintes documentos: novas declarações dos destinatários quanto à finalidade do farelo de soja adquirido, qual seja, 'fabricação de ração animal' (fls. 739/769); memorandos de exportação para as notas ficais de venda com fim específico de exportação, pois parte das notas se tratou de venda com fins especifico de exportação (fls. 770/851); cartões CNPJ dos clientes destinatários pessoas físicas na condição de PRODUTOR RURAL, não observado na diligência, e em conformidade com o inciso I, alínea 'c' do art. 54 da Lei n° 12.350/10 (fls. 852/938). Junta planilha com relação das notas emitidas após Lei 12.865/2013 (art. 29); por se destinarem a produtor rural PF; por tratarem-se de vendas com fim específico de exportação; ou por ter declaração do cliente (fls. 939/986).

Documento nato-digital

111. De plano, verifica-se que o mencionado art. 29 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, publicada em 10 de outubro de 2013, prevê o seguinte:

Art. 29. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 e dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011. [destaques acrescidos]

112. Analisando-se a nova versão do demonstrativo denominado "Demonstrativo de Majoração - CNAE 2304 E 2306-xls" anexa ao Relatório Fiscal de Diligência verifica-se que tais receitas continuaram sendo incluídas na base de cálculo das contribuições após a entrada em vigência da lei.

113. Portanto, em razão da suspensão de incidência introduzida pela Lei nº 12.865/2013 – e tomando por base a nova versão do demonstrativo denominado "Demonstrativo de Majoração - CNAE 2304 E 2306-xls" anexa ao Relatório Fiscal de Diligência – serão também excluídas da base de cálculo todas as receitas auferidas a partir de 10 de outubro de 2013 decorrentes da venda dos produtos classificados no código 2304.00. Os valores ora excluídos estão discriminados no demonstrativo "DRJ - Demonstrativo de Majoração - CNAE 2304 E 2306-xls", anexo ao presente Acórdão, e perfazem os seguintes montantes: (...)

122. Às fls. 852/938, a contribuinte apresentou cartões CNPJ de adquirentes que são produtores rurais pessoa física, e apontou o inciso I, alínea "c", do art. 54 da Lei n° 12.350/10, a fim de demonstrar que há suspensão do pagamento de PIS/Cofins sobre a correspondente receita bruta de vendas.

123. Nos cartões CNPJ apresentados pela defesa após a diligência fiscal, consta o código "412-0 – Produtor rural (pessoa física)" como natureza jurídica da atividade.

124. Esta natureza jurídica compreende "a pessoa física, não constituída sob a forma de empresário (individual), que realiza profissionalmente, na zona rural ou urbana, atividade rural (agricultura, pecuária, apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais, extração e exploração vegetal e animal)". Não se incluem no código 412-0 "a pessoa física produtora rural que, usando da faculdade prevista no art. 971 do Código Civil, constitui-se sob a forma de empresário (individual)" e "tampouco a pessoa jurídica produtora rural (sociedades, inclusive cooperativas)".

125. A obrigatoriedade da inscrição do produtor rural pessoa física no CNPJ foi prevista no art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 568/2005. O dispositivo limitou essa obrigatoriedade somente quando assim exigido por órgão convenente. Na Instrução Normativa RFB nº 1183/2011, vigente à época dos fatos geradores, o art. 4º trata da obrigatoriedade da inscrição no CNPJ e, em seu art. 5º, XVII, prevê que outras entidades, no interesse da RFB ou dos convenentes são também obrigadas a se inscrever no CNPJ.

126. Os documentos trazidos pela contribuinte apontam que as operações com produtores rurais pessoa física dos Estados de São Paulo e Alagoas foram tributadas.

127. No Estado de São Paulo, ficou estabelecida a obrigatoriedade de inscrição do produtor pessoa física no CNPJ com a publicação da Portaria da Coordenadoria Administrativa Tributária (CAT) n° 14, de 10 de março de 2006, a qual estabeleceu em seu artigo 7o que o produtor rural deve inscrever-se no cadastro de contribuintes do ICMS, através do Programa Gerador de Documentos do CNPJ (PGD), integrando, assim, os cadastros. Ressalte-se que no Comunicado CAT 45/08 consta que a obtenção do número de inscrição no CNPJ, em razão do cadastro sincronizado, não descaracteriza a condição de "pessoa física" do Produtor Rural ou da Sociedade em Comum de

Documento nato-digital

> Produtor Rural, não inscrita no "Registro Público de Empresas Mercantis" (Junta Comercial), exceto se exercer a faculdade prevista no artigo 971 do Código Civil. 128. Na Instrução Normativa SEF nº 17/2007, da Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas, art. 24A e 24B, está previsto que o produtor rural deve inscrever-se no cadastro de contribuintes do ICMS, através do Programa Gerador de Documentos do CNPJ (PGD).
>
> 129. Portanto, conclui-se que a inscrição do produtor rural pessoa física no CNPJ decorre de exigência legal e é mero instrumento técnico e gerencial utilizado pelas administrações fazendárias, não tendo o condão de descaracterizar a condição de pessoa física do produtor rural.
>
> 130. Cumpre aferir, então, se estão sujeitas à suspensão do pagamento do PIS/Cofins as receitas auferidas pela contribuinte em decorrência da venda de insumos códigos 23.04 e 23.06 da NCM aos adquirentes pessoa física indicados nos cartões CNPJ de fls. 852/938.
>
> 131. A matéria já foi abordada em soluções de consulta exaradas pela Receita Federal do Brasil, a exemplo da Solução de Consulta Cosit nº 226, de 12 de maio de 2017, cujo entendimento se adota, tendo em vista sua força vinculatória no âmbito deste órgão, a teor do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.
>
> 132. O art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, em seu parágrafo único, inciso II, deferiu à Receita Federal a regulamentação do benefício fiscal sob exame, o que foi feito pela Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 2011, nos seguintes termos: (...)
>
> 133. Analisando-se os dispositivos, concluiu-se que a suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incide sobre as receitas decorrentes da venda de insumos códigos 23.04 e 23.06 da NCM desde que, cumulativamente:
>
> a) a venda seja realizada por atacado (art.3º, § 2º), no mercado interno (art. 2º, caput); e
>
> b) os adquirentes pessoas física sejam produtores dos produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM (art. 4º, I, c, c/c art. 3º, § 3º). (...)
>
> 135. Tendo em vista o entendimento administrativo de que as pessoas físicas aptas a adquirir insumos códigos 23.04 e 23.06 da NCM por atacado no mercado interno, com a suspensão das contribuições prevista na IN RFB nº 1.157/2011, são aquelas que sejam produtoras de aves e suínos (posições 01.03 e 01.05 da NCM), devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores correspondentes às vendas para tais adquirentes.
>
> 136. Fixados tais parâmetros e cotejando-se os campos "Código e descrição da atividade econômica principal" e "Código e descrição das atividades econômicas secundárias" dos cartões CNPJ, apresentados pela defesa após a Diligência Fiscal, com a planilha "Demonstrativo de Majoração - CNAE 2304 e 2306.xls" anexa ao Relatório Fiscal de Diligência, verifica-se que há pessoas jurídicas que comercializam aves e suínos dentre os adquirentes.
>
> 137. Assim, nos termos do art. 54, I, "c", da Lei nº12.350/2010, c/c a IN RFB nº 1.157/2011, serão excluídas da base de cálculo as receitas auferidas pela contribuinte em decorrência das vendas às produtoras de aves e suínos. As operações e valores estão discriminados na planilha planilha "DRJ - Demonstrativo de Majoração - CNAE 2304 e 2306.xls", anexa ao presente Acórdão, e estão a seguir consolidadas:

2.4.6. 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

Documento nato-digital

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).

> Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:
>
> I – insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos
>
> a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;
>
> b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e
>
> c) para pessoas físicas;
>
> Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:
>
> I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;
>
> II – aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

2.4.6.1. A descrição da posição (não por um acaso primeira regra de interpretação do sistema harmonizado) acompanhada da palavra produção (produção de carne, produção de miudezas) deixam claro que há diferença entre a citada atividade e a mera criação de animais, ainda que exclusivamente destinada ao abate por outra pessoa jurídica. Destarte, sem razão a **Recorrente** ao querer ampliar à *fórceps* benefício fiscal para venda ao produtor de carne ao criador de animais.

2.4.6.2. De outro lado, a **Recorrente** colige com a Impugnação cópia de declarações dos adquirentes do farelo de soja. Nestes documentos os adquirentes declaram que "*as aquisições de "Farelo de Soja", "Casca de Soja", "Farelo de Algodão", "Resíduos de Soja", realizadas entre o período de 1/1/2013 à 31/12/2013, foram destinadas a (i) fabricação de ração animal ou (ii) alimentação de animais com a finalidade de produção dos alimentos previstos no Inciso I do art.4° da IN 1.157/2011*".

2.4.6.3. Declarações assinadas gozam de presunção relativa de veracidade em relação ao signatário (na forma do artigo 408 do Código de Processo Civil). De outro modo, o fato descrito em declaração pelo signatário é presumidamente verdadeira, elidível ante prova em contrário. Processualmente, a fiscalização ante divergência do CNAE (prova de fato constitutivo do Erário Público) aponta inexistência de suspensão nas vendas da **Recorrente.** Esta última, a seu turno, traz aos autos documentos confirmando o uso da soja adquirida como ração – documentos que, por sinal, em momento algum foram impugnados pela fiscalização, o que os torna verdadeiros – art. 428 do Código de Processo Civil.

2.4.6.4. Em adendo, pela simples descrição do nome, boa parte dos adquirentes da **Recorrente** são criadores de suínos e aves e não revendedores de soja. Destarte, com algum grau de probabilidade, a soja adquirida por estes criadores era destinada à alimentação animal, até porque, a soja vendida é simples desperdício de acordo com a sua NCM. Por fim, em rápida

Documento nato-digital

pesquisa na internet foram encontrados os sites de parte dos adquirentes da **Recorrente** com uma vasta gama de produtos, provenientes de suínos e aves, inclusive:

Nome do Produtor	**Site**
Frangos Pioneiro (...) Ltda	https://www.frangospioneiro.com.br/
Mantiqueira Alimentos Ltda	https://saopaulo.ovosmantiqueira.com.br/
Cooperativa São Gabriel do Oeste	http://www.cooasgo.com.br/produtos
Katayama Alimentos Ltda	http://katayamaalimentos.com.br/
Gonçalves de Tortola S/A	http://www.gtfoods.com.br/
Horta Vitae EIREILI	http://www.hortavitae.com.br/site/
Globoaves São Paulo Ltda	https://globoaves.com.br/aviculturas/
Granjas São José S/A	https://gsaojose.com.br/
Holanda Agronegócios Ltda	http://www.holandaavicultura.com.br/
Regina Alimentos S/A	https://www.granjaregina.com.br/
Rio Branco Alimentos S/A	http://www.pifpaf.com.br/
Cooperativa CIALNE	http://www.cialne.com.br/produtos-e-servico
Capal Cooperativa	http://www.capal.coop.br/
Ad'oro S/A	http://www.adoro.com.br/
Granja Santa Lúcia Ltda	https://granjasantalucia.com.br/
Turamix Nutrição Animal	http://www.turamix.com.br/bn.php

2.4.6.5. Entretanto, utilizando o mesmo parâmetro descrito no item anterior, não deve ser reconhecida a suspensão nas vendas para a Transportes Pesado Brasil Agropecuária Ltda. Não fosse suficiente o nome da empresa (Transporte Pesado) para afastar qualquer possibilidade de que esta não tem como atividade a criação de suínos ou aves, o endereço na Rodovia dos Tamoios não apresenta qualquer infraestrutura compatível para tanto:

Documento nato-digital



2.4.7. Existem dois fundamentos legais para **O NÃO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A RECEITA DE EXPORTAÇÃO**: 1) a isenção descrita no artigo 14 *caput* incisos VII e IX, e § 1º da MP 2.158-35/2001; e 2) a não incidência descrita no artigo 5° inciso III da Lei 10.637/2002 e artigo 6° inciso III da Lei 10.833/2003: Além da diferença de tratamento tributário (isenção e não incidência) as normas estabelecem hipóteses de incidência diferentes: de um lado é concedida a isenção para venda a *trading company* formalizada nos termos do Decreto-Lei 1.248/1972, de outro há a não incidência para venda a comerciais exportadoras.

> MP 2.158-35/2001
>
> Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas: (...)
>
> VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei no 9.432, de 1997;
>
> VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;
>
> Decreto-Lei 1.248/1972
>
> Art.2º - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:
>
> I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;
>
> II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;
>
> III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

Documento nato-digital

> § 1º - O registro a que se refere o item I deste artigo poderá ser cancelado, a qualquer tempo, nos casos:
>
> a) de inobservância das disposições deste Decreto-Lei ou de quaisquer outras normas que o complementem;
>
> b) de práticas fraudulentas ou inidoneidade manifesta.
>
> Lei 10.637/02
>
> Art. 5° A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (...)
>
> III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.
>
> Lei 10.833/03
>
> Art. 6° A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
>
> III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

2.4.7.1. Fixado o antedito, a decisão atacada destaca que o fim específico de exportação é conceito jurídico que envolve o envio das mercadorias a exportar diretamente para recintos alfandegados ou para embarque, *ex vi* art. 1º do Decreto-Lei 1.248/1972 e art. 39, § 2º, da Lei 9.532/1997:

> Decreto-Lei 1.248/1972
>
> Art. 1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.
>
> Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:
>
> a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
>
> b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.
>
> Lei 9.532/1997
>
> Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando: (...)
>
> § 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

2.4.7.2. De saída, como acima descrito, o art. 39 § 2º, da Lei 9.532/1997 trata de suspensão (e não de não incidência ou isenção) de tributo diverso (IPI). Inclusive, a solução legal adotada pela norma base da glosa é exigir o IPI suspenso da Comercial Exportadora e não do Industrial (art. 39 § 3º). Em realidade os artigos 6° e 9° da Lei 10.833/03 descrevem, com minúcias, tanto a hipótese de não incidência, do afastamento desta e a consequência legal deste afastamento:

Documento nato-digital

> Art. 9° A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.

2.4.7.3. Portanto, não há qualquer fundamento legal para restringir a não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas de vendas a comerciais exportadoras destinadas a exportações, ainda que a venda não tenha como destino direto um armazém alfandegado ou um terminal de carga. Basta para a não incidência a prova de que a venda se destinou a exportação, ou seja, prova de que a mercadoria foi efetivamente exportada, com averbação do embarque ou transposição de fronteira registrada no SISCOMEX no prazo de 180 dias contados da emissão da nota fiscal de venda – como já reconheceu esta Turma, por unanimidade, em Precedente de minha relatoria:

> NÃO INCIDÊNCIA. PIS. COFINS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. COMERCIAL EXPORTADORA.
>
> A não incidência de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, descrita no artigo 14, inciso VIII, da MP 2.158-35/2001, exige prova de que a venda se destinou a exportação, ou seja, prova de que a mercadoria foi efetivamente exportada.
>
> ISENÇÃO. PIS. COFINS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANY.
>
> O artigo 1o do Decreto-Lei 1.248/1972 isenta de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS a exportação indireta por meio de Trading Company desde que os bens a exportar sejam enviados diretamente a armazém alfandegado, embarque ou para regime de entreposto extraordinário na exportação. (Acórdão 3401-006.901)

2.4.7.4. O artigo 111 do CTN determina a interpretação literal de dispositivo que veicule isenção. Com isto se quer dizer que nem o contribuinte e tampouco a fiscalização podem incluir requisitos ou condições de outros tributos ou de outras hipóteses que não são ventiladas pela norma – que a rigor sequer trata de não incidência, mas de não suspensão.

2.4.7.5. Fixado o acima, a **Recorrente** traz aos autos as notas fiscais de saída de remessa com fim específico de exportação acompanhada da nota fiscal para formação de lote de exportação, registro e declaração de exportação das respectivas mercadorias e conhecimento de transporte marítimo. Nela encontram-se descritos todos os nomes e CNPJs dos destinatários das notas fiscais, a saber: Cooperativa dos Produtores do Centro Oeste *Ltda*, Girassol Agrícola *Ltda.*

2.4.7.5.1. Desta forma, é fato que os adquirentes/exportadores das mercadorias não são *Trading Companies* simplesmente porque organizadas sobre a forma de sociedade limitada e não de Sociedade Anônima - requisito para se ter configurada uma *Trading* nos termos do artigo 2° inciso II do Decreto-Lei 1.248/1972. Em as adquirentes das mercadorias da **Recorrente** não sendo *Tradings* mas Comerciais Exportadoras, há não incidência descrita no artigo 5° inciso III da Lei 10.637/2002 e artigo 6° inciso III da Lei 10.833/2003.

2.4.7.5.2. Linhas acima foi descrito que para a não incidência descrita no artigo 5° inciso III da Lei 10.637/2002 e artigo 6° inciso III da Lei 10.833/2003 basta a prova de que as mercadorias foram efetivamente exportadas e, no caso, é de se considerar suficiente para tanto:

Documento nato-digital

1) a nota fiscal de saída do adquirente/exportador, 2) registro de exportação, 3) declaração de exportação e 4) conhecimentos de transporte.

2.4.7.6. Ainda que as adquirentes das mercadorias da **Recorrente** figurassem como *Trading Companies*, é certo que, nos termos da alínea 'a' do parágrafo único do artigo 1º do Decreto-Lei 1.248/1972, a venda com fim específico de exportação exige o envio direto ao recinto alfandegado para embarque.

2.4.7.6.1. As notas fiscais de saída da **Recorrente** datam de 26 de março de 2013. No dia *anterior* foi feito pelo adquirente da **Recorrente** o registro de exportação e posteriormente declarada a exportação – situação que se repete nas demais notas. Em assim sendo, ao que tudo indica a mercadoria foi enviada pela **Recorrente** diretamente ao armazém alfandegado para formação de lote de exportação, como destaca a nota fiscal de seus clientes.

2.4.7.7. É claro que causa uma certa estranheza o fato de os adquirentes/exportadores registrarem a exportação um dia antes da emissão da nota fiscal de saída da **Recorrente** - ainda mais quando se tem em mente que o importador das mercadorias é a BUNGE International Commerce Ltd nas Ilhas Cayman e os Conhecimentos de Transporte a *ordem* indicarem como destino final o Sudeste Asiático. Contudo, a estranheza inicial poderia ser elidida caso a **Recorrente,** ao tempo e modo, fosse intimada a prestar esclarecimento e o fizesse. Se a **Recorrente** não foi intimada a prestar esclarecimentos sobre seu modelo de negócio é porque o órgão de fiscalização (mais próximo da **Recorrente** do que este Colegiado) entendeu a operação como lícita – ou isto ou admitimos uma franca violação do artigo 142 do CTN.

2.4.7.8. Com isto se quer dizer que, estranhezas à parte, não há dever de pagamento das contribuições quer tomemos como base legal o artigo 5° inciso III da Lei 10.637/2002 e artigo 6° inciso III da Lei 10.833/2003, quer tomemos como base o artigo 14 *caput* incisos VII e IX, e § 1º da MP 2.158-35/2001

2.5. A fiscalização traz de vota à tributação as receitas decorrentes das vendas de **ÓLEO DE SOJA DEGOMADO** à COOPERBIO. Como fundamento para tanto, a fiscalização narra que a suspensão das contribuições incidentes sobre as vendas do óleo de soja entrou em vigor apenas em 20 de novembro de 2014 com a publicação da Instrução Normativa RFB 1.514/2014, por força do artigo 78 da Lei 12.715/2012. Ademais, ainda que a **Recorrente** tenha dado saída ao óleo degomado por notas fiscais com CFOP de outras saídas e operações registradas com alíquota zero, em sua ECD a **Recorrente** indica as mesmas operações como VENDA COM SUSPENSÃO, bem como a adquirente da mercadoria COOPERBIO trata a entrada destes bens como compra para industrialização.

2.5.1. De outro lado, a **Recorrente** destaca que as saídas em questão não foram de vendas e sim outras saídas não tributadas e que a fiscalização não poderia basear a incidência das contribuições em liça apenas na escrituração do adquirente das mercadorias. Por fim, destaca que a suspensão foi criada pela Lei 12.715/2012 e não pela norma regulamentar.

2.5.2. A DRJ deu parcial provimento à Impugnação afastando a autuação sobre as receitas de vendas de óleo de soja degomado a partir de 8 de março de 2013, data da publicação da Medida Provisória 609/2013 (posteriormente convertida na Lei 12.839/2013); Medida

Documento nato-digital

Provisória que fixou, incondicionalmente, em zero a alíquota das COFINS e do PIS para vendas de óleo de soja degomado a partir de então. No entanto, a DRJ manteve a incidência das contribuições sobre as demais vendas com base no descrito pela fiscalização inicial, e explicitou que a venda de óleo de soja degomado não faz jus a suspensão descrita no artigo 47-A da Lei 12.546/2011, que se limita a conceder benefício fiscal para venda de matéria prima *in natura.*

2.5.3. De saída, ainda que verdadeiro, o fundamento sobre o benefício em voga limitar-se ao produto *in nautra* não foi descrito no auto de infração. Desta forma, elegê-lo como única razão da autuação certamente culminaria com alteração dos fundamentos do lançamento – proscrita, conforme artigo 146 do CTN. Contudo, o afastamento do presente fundamento não implica na procedência do Recurso neste ponto.

2.5.4. Veja, a Lei 12.715/2012 incluiu na Lei 12.546/2011 o artigo 47-A que dispõe sobre a suspensão em voga. 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. Não fosse o suficiente, a própria **Recorrente** descreve em sua ECD as remessas à COOPERBIO como vendas. É certo que a **Recorrente** alega erro em sua escrituração. Não menos verdadeiro é que – conforme pacífica Jurisprudência desta Turma – a prova do erro cabe ao contribuinte e, no caso em liça a **Recorrente** sequer descreve qual operação acobertada pela nota de "*outras saídas"* quanto menos traz prova da verdadeira operação.

2.6. A fiscalização refaz o **RATEIO PROPORCIONAL** da **Recorrente** incluindo no campo das receitas não cumulativas os valores descritos nos itens anteriores com exceção das subvenções de custeio, a qual entende tratarem-se de outras receitas operacionais e não de receita bruta.

2.6.1. Inobstante o silêncio da **Recorrente** sobre o tema em liça, não há de se reconhecer a preclusão neste ponto. Em primeiro lugar o rateio proporcional é efeito do carimbo legal de determinado ingresso como receita bruta total ou receita bruta operacional. Como no presente voto foram excluídas da tributação determinados ingressos, estas (exclusões) devem se refletir no cálculo do rateio. Em segundo lugar, no corpo desta peça se conceituou subvenção de custeio como receita bruta operacional, por força do artigo 44 da Lei 4.506/66, logo, assim ela deve ser encarada para todos os efeitos legais, inclusive para o cálculo do rateio proporcional.

2.7. A fiscalização glosa os créditos de **COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES** vez que adquiridos em pequenas quantidades (álcool e gasolina) e, quando não, não restou demonstrado o uso destes combustíveis no processo produtivo. Por oportuno, assevera que em parte das **NOTAS FISCAIS NÃO** foram **IDENTIFICADAS** as mercadorias vendidas.

2.7.1. Em resposta, a **Recorrente** assevera, em primeiro lugar, que as mercadorias não identificadas são combustíveis e lubrificantes e que o óleo diesel e outros combustíveis e lubrificantes são utilizados em seu processo produtivo. Como prova do alegado a **Recorrente** traz aos autos um descritivo do uso do insumo em seu processo produtivo.

Documento nato-digital

2.7.2. Quer porque as partes concordam, quer por obrigação decorrente de Precedente Vinculante, insumos são mercadorias ou serviços adquiridos essenciais ou relevantes a um determinado processo produtivo. Assim, para demonstrar que determinada mercadoria é um insumo – e consequentemente, dá direito ao crédito das contribuições – o contribuinte beneficiado deve descrever seu processo produtivo e demonstrar como aquela mercadoria nele se enquadra.

2.7.3. Em resposta ao item 10 do Termo de Início de Fiscalização a **Recorrente** discorre de modo algo sucinto as suas atividades, simplesmente colacionando o objeto social de seu Estatuto:

✓ ***Item 10**: "Visão geral da empresa e descrição de sua atuação em operações: (1) industriais; (2) comerciais, inclusive com o exterior; (3) como trading company e/ou comercial exportadora; (4) na área de transportes; (5) industrialização por encomenda de terceiros; (6) armazenagem para terceiros; e outras a seu critério".*

Demonstramos abaixo a Visão Geral da Empresa e descrição de sua atuação nas operações:

a) Industrialização e comercialização de cereais e sementes oleaginosas, seus derivados e sucedâneos; tomate e seus derivados e sucedâneos;

b) Compra de soja, milho, trigo, caroço de algodão e importações de trigo;

c) Limpeza, secagem e armazenagem (dos cereais adquiridos em estado natural);

d) Industrialização, compreendendo: extração de óleo de algodão; extração de óleo de soja: produção de margarinas, cremes vegetais, biodiesel, maioneses e gorduras; óleos vegetais refinarias e moinhos de trigo;

e) Comercialização, compreendendo: azeite de oliva envasado, importado; cereais para produção de rações e para exportação; revenda de soja, de milho, de caroço de algodão e trigo;

f) Parcerias comerciais visando ao atendimento dos produtos rurais com os quais se relaciona;

Documento nato-digital

g) Exportações de soja, milho, farelo, óleos degomados, óleos refinados, margarinas e molhos de tomate, efetuadas por meio de empresas coligadas situadas no exterior e vendas dos demais produtos, preferencialmente, diretamente aos clientes;

h) Transportes: por meio de filiais com essa finalidade;

i) Armazenagem: prestação de serviços, bem como também utilização de armazéns de terceiros;

j) Industrialização por encomenda: prestação de serviços a terceiros.

2.7.4. Em assim sendo, impossível dizer se tal ou qual combustível ou lubrificante é ou não essencial ou relevante ao processo produtivo. Claro que a **Recorrente** traz aos autos descritivo do uso do insumo, porém indicar que determinada mercadoria é utilizada no processo de Transesterificação de óleos vegetais nada diz, se não se houver – e não há – nos autos explicação mínima sobre a forma em que ocorre o referido processo.

2.8. A fiscalização glosou créditos de **FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO ACABADO** e **PARA ARMAZÉM GERAL E DEPÓSITO FECHADO** (item 7.3.1) por não se tratar de frete de venda, inexistindo previsão legal ao creditamento.

2.8.1. Em contraponto, a **Recorrente** assevera que a transferência das mercadorias para as filiais é parte do processo de venda das mesmas. Ainda, argumenta a **Recorrente** que a operação de transferência é tributada pelas contribuições, logo, como o objeto do legislador foi desonerar a cadeia logística, de rigor a concessão do crédito.

2.8.2. O artigo 3° inciso IX da Lei 10.833/03 permite o creditamento dos tributos incidentes sobre as despesas com frete de mercadoria "nos casos dos incisos I e II" ou seja, de insumos e de material para venda:

> Art. 3° Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)
>
> IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, **nos casos dos incisos I e II,** quando o ônus for suportado pelo vendedor.

2.8.3. É certo que a norma que permite o creditamento fala em uma primeira leitura em frete de venda de mercadorias revendidas (inciso I do *caput* do artigo 3°) e frete de venda de insumos (inciso II do *caput* do artigo 3°). Entretanto, quer parecer que houve um lapso do legislador ao falar de frete de insumos ao invés do frete do resultado final do processo produtivo; da mercadoria acabada, portanto. Ora, se o insumo fosse revendido tal como recebido deixaria de ser insumo – essencial ou relevante ao processo produtivo.

Documento nato-digital

2.8.4. Desta forma, deveria ser cancelado o auto na parte relativa ao frete de transferência desde que (e somente se) a mercadoria acabada estiver vendida – ai sim, como destaca a **Recorrente,** é possível entender que o frete de transferência é frete de venda. Contudo, no caso em liça, a **Recorrente** apenas aventa a possibilidade de venda posterior das mercadorias transferidas para as suas filiais e armazenadas em armazéns gerais ou depósitos fechados, sem afirmar categoricamente ou trazer aos autos (ônus que lhe incumbia por se tratar de fato extintivo do direito do Erário) prova de venda efetiva das mercadorias transferidas, tornando o lançamento de rigor.

2.9. Destaca a fiscalização que os **FRETES DE AQUISIÇÃO** compõe o custo das mercadorias adquiridas, logo, o regime de crédito das contribuições deste (frete) segue o daquele (mercadoria). Ademais, no caso as mercadorias foram **ADQUIRIDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO** (item 7.3.2) sem adentrar o processo produtivo**.** Destarte, a fiscalização glosou-os na integralidade créditos decorrentes das aquisições de fretes das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por impossibilidade legal de creditamento (art. 1° § 2° da IN SRF 379/03)

2.9.1. A **Recorrente,** a seu turno, esclarece que a glosa em questão é sobre fretes de mercadorias para **FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO**, isto é, a **Recorrente** (enquanto *Trading Company)* adquire mercadorias do produtor rural, e as transporta até armazém próximo ao porto para seus silos. Nos silos próximos ao porto são formados os lotes e depois estes são embarcados. Portanto (assim defende a **Recorrente**), tratam-se de fretes de venda (e não de aquisição); frete que compõe a operação de exportação como um todo.

2.9.1.1. Prossegue a **Recorrente** manejando tese no sentido de que, sem prejuízo do acima, não é "*razoável se entender que a ora defendente possa ou tenha condições de enviar todo um lote de soja para exportação num único momento. A uma porque não há como viabilizar este transporte desta forma; a duas porque não há como fazer coincidir o navio com a chegada da soja, lembrando que o mesmo não pode ficar aguardando a chagada de cada caminhão, um a um, para carregamento; a três porque não há a mínima condição portuária para movimentação desta soja de uma única vez, quer seja a movimentação da mercadoria como o estacionamento dos caminhões, etc*".

2.9.1.2. Por fim, a **Recorrente** defende que não se trata de operação de exportação, porquanto a mercadoria não é enviada diretamente para embarque e sim para silos próximos aos portos – transferência tributada pelas contribuições.

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

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

Documento nato-digital

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

> 2.1.2. A questão não é nova nesta Turma; inclusive em precedente recente (fevereiro de 2020) foi concedido por unanimidade o crédito incidente sobre frete de compra em Acórdão de relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli:
>
> CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO. O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso. (Acórdão 3401-007.413)
>
> 2.1.3. De fato, como constata o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco no Acórdão 3401-005.234 "há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado."
>
> 2.1.4. Em adendo, inobstante frete de aquisição (e não de venda) e, por tal motivo, anterior ao processo produtivo, o transporte de insumo da lavoura à indústria é relevante a este (processo produtivo). A eliminação do transporte da matéria prima até a indústria, culminaria mais do que a perda de qualidade do processo produtivo (o que seria suficiente à concessão do crédito por relevante) mas também com a eliminação do mesmo.
>
> 2.1.5. Desta forma, uma vez demonstrado documentalmente que a Recorrente arcou com os fretes de aquisição (Venda EXW) e que sobre este serviço incidiu integralmente a contribuição em voga, de rigor a concessão do crédito.

2.9.5. Em assim sendo o obstáculo inicial à concessão do crédito – leia-se impossibilidade de concessão de créditos para as (re)vendas com o fim específico de exportação – não se coloca neste momento – de concessão de crédito nas aquisições de frete. Para a concessão do crédito de frete basta a demonstração de que este é efetivamente de venda, e não de mera transferência, como já descrito no item 2.8.3 e 2.8.4.

2.9.6. Todavia, conclusão diametralmente oposta àquela descrita no item 2.8., há de se chegar na transferência de mercadoria para formação de lotes de exportação. Ao transferir a mercadoria para porto ou armazém alfandegado a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro. A transferência para silos deve-se a questões logísticas. A soja é mercadoria geralmente transportada solta (inobstante existam contêiner de grãos) nos navios. Uma vez nos silos a soja é embarcada nos navios por meio de dutos e, posteriormente segue para a exportação. Em verdade, o que descreve a fiscalização é simplesmente inviável – além de

Documento nato-digital

ilegal. Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote.

2.10. No item 7.3.3 do extenso e portentoso relatório fiscal, a autoridade autuante coloca sob a mesma rubrica de glosa as seguintes **AQUISIÇÕES DE FRETES COM CFOP INCOMPATÍVEL COM O CREDITAMENTO**:

1201	Devolução de venda de produção do estabelecimento
1202	Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
1410	Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária
1905	Entrada de mercadoria recebida para depósito em depósito fechado ou armazém geral
1906	Retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral
1919	Devolução simbólica de mercadoria vendida ou utilizada em processo industrial, remetida anteriormente em consignação mercantil ou industrial
2201	Devolução de venda de produção do estabelecimento
2202	Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
2410	Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária
2906	Retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral
3553	Devolução de venda de bem do ativo imobilizado
5201	Devolução de compra para industrialização
5202	Devolução de compra para comercialização
5905	Remessa para depósito fechado ou armazém geral
5906	Retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral
5919	Devolução simbólica de mercadoria vendida ou utilizada em processo industrial, recebida anteriormente em consignação mercantil ou industrial
6901	Remessa para industrialização por encomenda
6902	Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda
6905	Remessa para depósito fechado ou armazém geral
6906	Retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral

2.10.1. A **Recorrente** apresenta tese algo genérica sobre o ponto em liça destacando que suas filiais exercem atividades diversas em sua produção e que "*diante de tal fato, é indiscutível o direito ao crédito do serviços de fretes para remessas de suas mercadorias e insumos a depósito fechado ou armazém geral*".

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.

Documento nato-digital

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.

2.11. No relatório fiscal foi feita a glosa dos **FRETES ADQUIRIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS COM CNPJ SUSPENSO OU CANCELADO,** isto porque, "*em todas essas situações, faz-se necessário presumir a inidoneidade dos documentos fiscais, isto é, dos conhecimentos de transporte emitidos pela própria BUNGE, para acobertar operações de transporte supostamente realizadas por pessoas jurídicas que estavam com suas atividades suspensas ou encerradas*"; presunção de inidoneidade que seria elidida apenas ante a prova de que os serviços foram efetivamente prestados e pagos.

2.11.1. Em sua defesa a **Recorrente** afirma que na época em que os serviços foram prestados as pessoas jurídicas prestadoras do serviço de transporte encontravam-se em situação regular no SINTEGRA. No mais, afirma que em 30 dias da juntada da Impugnação coligiria aos autos prova do serviço de transporte e do respectivo pagamento.

2.11.2. Ao receber os autos a DRJ de São Paulo determinou diligência para que a autoridade preparadora verificasse a situação dos CNPJs dos transportadores no momento da contratação de frete, e, em surpreendente resposta, destacou a fiscalização de solo que não acataria a "*argumentação apresentada, de que os transportadores, embora com a situação BAIXADA junto à Receita Federal, estavam ativas perante o fisco Estadual"*. Todavia, o órgão preparador traz aos autos planilha indicando data da baixa/suspensão da pessoa jurídica no CNPJ e data da contratação do frete.

2.11.3. Ao receber a informação do relatoria a DRJ manteve integralmente a glosa dos créditos, posto que:

> 222. Conforme destacado no Relatório Fiscal original, tendo em vista que as operações de transporte foram supostamente realizadas por pessoas jurídicas que estavam com suas atividades suspensas ou encerradas e o fato de haver sido a própria fiscalizada a emissora dos conhecimentos de transporte, **cumpriria à interessada demonstrar que os serviços foram efetivamente prestados pelas pessoas jurídicas em comento e que foram efetivamente realizados os pagamentos correspondentes aos alegados serviços de frete**.
>
> 223. **Ocorre que às fls. 987/1565 constam "Comprovante de consulta de transportador" junto à Agência Nacional de Transporte Terrestre e planilha**. Além do fato de a maioria do comprovantes apontar que "**esse transportador não está apto a realizar o transporte remunerado de cargas**", tais documentos não são hábeis a elidir a presunção e demonstrar que houve a prestação de serviços e o correspondente pagamento.

2.11.4. O artigo 82 *caput* e Parágrafo Único da Lei 9.430/96 estabelecem que os documentos fiscais emitidos por pessoas jurídicas inidôneas não produzem efeitos tributários em favor de terceiros, salvo se o adquirente comprovar "*a efetivação do pagamento do preço*

Documento nato-digital

respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços". Em sentido semelhante, a Súmula 509 do STJ, estabelece a possibilidade de o adquirente de boa-fé (ou seja, que desconhece a ilicitude da operação) "*aproveitar os créditos* (...) *decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda*".

2.11.5. Traduzindo para o direito processual a norma de direito material, resta claro que *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 por prova de outro fato, nomeadamente, do pagamento do preço do serviço e da prova de que ele foi prestado.

2.11.6. Por se tratar de afastamento de presunção legal (de não produção de efeitos fiscais) a prova da veracidade da operação cabe ao contribuinte - no caso, a **Recorrente**. No entanto, no caso em liça a **Recorrente** traz aos autos Comprovante de consulta de transportador junto à Agência Nacional de Transporte Terrestre e planilha, documentos que, quando tanto, servem para demonstrar que as pessoas jurídicas são transportadoras e não que a **Recorrente** as contratou e que o serviço foi prestado e pago. Some-se ao antedito o fato constatado pela DRJ de "*a maioria do comprovantes apontar que "esse transportador NÃO está apto a realizar o transporte remunerado de cargas*".

2.12. Também são glosados no item 7.3.5 os créditos decorrentes das aquisições de **FRETES CONTRATADOS DE PESSOAS JURÍDICAS COM CNAE DIVERSO DE TRANSPORTE** (*de representantes comerciais, comércio varejista (de diversos produtos), confecção, restaurantes, lanchonetes, hotéis, casas de festas, odontologia, aluguel de imóveis, salas de acesso a internet, bancos múltiplos, serviços de lavagem, de arquitetura, de manutenção e reparo, entre outros*). O motivo da glosa é idêntico ao anterior, por não se tratar de transportadora a pessoa jurídica subcontratada e uma vez que os conhecimentos de transporte foram emitidos pela própria **Recorrente** presumiu-se a inidoneidade da operação; inidoneidade que seria afastada por prova da prestação de serviço e da respectiva contraprestação.

2.12.1. Em contraponto, a **Recorrente** traz aos autos lista indicando que as pessoas jurídicas contratadas para prestar serviço de frete possuem como atividade secundária o transporte de cargas.

2.12.2. Após a juntada da Impugnação a DRJ de São Paulo baixou o processo em diligência para que a autoridade fiscal "*considerando os documentos trazidos pela defesa, no sentido de que diversas empresas teriam como atividade secundária (CNAE) o transporte de cargas, retifique ou ratifique as glosas de fretes referentes ao item 7.3.5. do Relatório Fiscal, justificando eventual ratificação*".

2.12.3. Ao atender o quanto determinado pela DRJ, o órgão preparador respondeu:

> a) Para os casos em que de fato existe o CNAE correspondente à atividade de transporte de cargas interestadual e a data de inclusão do CNAE houver sido anterior a 01/01/2013 (início do período objeto da análise), foi aceita a argumentação da impugnante, ficando

Documento nato-digital

> comprovado que o efetivo transportador estava em situação regular perante o Fisco Federal, para o exercício da atividade. Nesses casos, fica CANCELADA a glosa;
>
> b) Para os casos em que de fato existe o CNAE correspondente à atividade de transporte de cargas interestadual, mas a data de inclusão do CNAE houver sido posterior a 31/12/2013, não é aceita a argumentação, uma vez que não existe a comprovação da regularidade da efetiva prestação do serviço. Nesses casos, fica MANTIDA a glosa;
>
> c) Em alguns casos, o cartão de CNPJ cuja cópia foi apresentada tão-somente confirmou que o subcontratado não possuía, no rol de seus CNAE a de transporte rodoviário de cargas interestadual. Ou apenas transporte municipal, ou apenas transporte de produtos perigosos, ou apenas transporte de passageiros. E em um único caso, de fato não havia qualquer CNAE de transporte. Para esses casos, fica integralmente MANTIDA a glosa.

2.12.4. A DRJ acolheu integralmente o quanto acima, afastando as glosas para as pessoas jurídicas com código de atividade de transporte interestadual em 1° de janeiro de 2013 e mantendo para as demais pessoas jurídicas, igualmente, pelos motivos descritos no item 2.11.3 desta peça (insuficiência probatória da efetividade da operação).

2.12.5. Pois bem, o citado artigo 82 *caput* afasta os efeitos tributários dos documentos emitidos "*por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta*". Não há na norma de regência - e tampouco no ordenamento jurídico nacional - norma que permita a desconsideração de documento fiscal emitido por pessoa jurídica regularmente inscrita com base em descrição incorreta no Código Nacional de Atividade Econômica.

2.12.6. Sem prejuízo do antedescrito, o serviço de transporte de cargas é atividade regulada, ou seja, o interessado em exercê-la deve, previamente, realizar registro na Agência Nacional de Transporte Terrestre e, para tanto, deve possuir como atividade o transporte rodoviário de cargas, *ex vi* artigo 2° da Lei 11.442/2007 e artigo 6° da Resolução ANTT 4.779/2015:

> Lei 11.442/2007
>
> Art. 2° A atividade econômica de que trata o art. 1o desta Lei é de natureza comercial, exercida por pessoa física ou jurídica em regime de livre concorrência, e depende de prévia inscrição do interessado em sua exploração no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas - RNTR-C da Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, nas seguintes categorias:
>
> I - Transportador Autônomo de Cargas - TAC, pessoa física que tenha no transporte rodoviário de cargas a sua atividade profissional;
>
> II - Empresa de Transporte Rodoviário de Cargas - ETC, pessoa jurídica constituída por qualquer forma prevista em lei que tenha no transporte rodoviário de cargas a sua atividade principal.
>
> Resolução ANTT 4.779/2015
>
> Art. 6º Para inscrição e manutenção do cadastro no RNTRC, o TRRC deve atender aos seguintes requisitos, de acordo com as categorias: (...)
>
> II - Empresa de Transporte Rodoviário de Cargas - ETC:
>
> a) possuir Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas - CNPJ ativo;

Documento nato-digital

> b) estar constituída como pessoa jurídica por qualquer forma prevista em Lei, **tendo o transporte rodoviário de cargas como atividade econômica**;
>
> c) ter sócios, diretores e responsáveis legais idôneos e com CPF ativo;
>
> d) ter Responsável Técnico idôneo e com CPF ativo com, pelo menos, 3 (três) anos na atividade, ou aprovação em curso específico;
>
> e) estar em dia com sua contribuição sindical, e
>
> f) ser proprietário ou arrendatário de, no mínimo, um veículo automotor de carga categoria "aluguel", na forma regulamentada pelo CONTRAN.

2.12.7. Portanto, a pessoa jurídica ao não possuir como atividade econômica o transporte de cargas, fica impedida de se cadastrar na ANTT como tal. Ao restar impedida de se cadastrar na ANTT como transportador, a pessoa jurídica não pode exercer atividade lícita de transporte rodoviário de cargas. Se a pessoa jurídica não pode exercer atividade lícita de transporte de carga, o frete adquirido não gera direito ao crédito das contribuições – o que torna válida a conclusão da fiscalização ainda que com uma *curva.*

2.12.8. Em sendo válida a tese da fiscalização, de rigor a manutenção e a reversão das glosas tal como descritas no item 2.12.3 desta peça, ou seja, deve ser concedido o crédito das contribuições apenas nas aquisições de fretes das pessoas jurídicas que possuam como atividade o transporte de cargas até primeiro de janeiro de 2013.

2.13. Fisco e **Recorrente** divergem sobre a natureza acessória do frete em relação as mercadorias em matéria de crédito das contribuições. Para a fiscalização o frete compõe o preço das mercadorias, desta forma apenas pode ser concedido crédito ao frete quando é possível às mercadorias**.** A seu turno, a **Recorrente** alega que são distintas as hipótese de concessão de crédito para aquisição de mercadorias e de fretes, logo, possível a concessão de crédito para o serviço de **FRETE DE INSUMOS E MERCADORIA A SER REVENDIDA ADQUIRIDA DE PESSOAS FÍSICAS** (item 7.3.6.)**,** e com razão.

2.13.1. A matéria foi amplamente debatida no item 2.9.4 desta peça. Lá constatou-se que as hipóteses de creditamento de frete e insumos são distintas, inclusive há hipótese específica de fretes de mercadorias a ser revendida (art. 3° inciso I e IX da Lei 10.833/03). De mais a mais, sem o transporte do insumo até o local onde será realizado o processo produtivo este não acontece, portanto, o dispêndio é essencial ao processo produtivo.

2.14. No tópico 7.3.7 trata a fiscalização da glosa na aquisição de **FRETE COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO COM REMETENTE PESSOA FÍSICA.** Assim fez, pois "*se as operações em questão corresponderiam a remessas de produção da contribuinte, com fim específico de exportação, não há razão para que os registros das operações, no demonstrativo SVFr, indique remetente pessoa física. Poder-se-ia supor a existência de remetente pessoa física apenas no caso de aquisição de bens, o que não é o caso*". De outro lado, a **Recorrente** destaca que as operações são próprias, "*não havendo razão para que os registros realizados no SVFr indique remetente pessoa física".*

Documento nato-digital

2.14.1. Neste item é aplicável em larga escala o quanto descrito no item 2.9 desta peça. Fisco e **Recorrente** interpretam a mesma realidade de formas diferentes. A **Recorrente** adquire mercadorias de pessoas físicas (e por isto, fretes de aquisição em que pessoas físicas são remetentes) e transporta diretamente a armazém para exportação (e por tal motivo frete de venda). Em sendo frete de (re)venda, possível o crédito nos termos do artigo 3° incisos I e IX da Lei 10.833/03 e o mero fato de não haver incidência das contribuições na operação com as mercadorias não impede a concessão do crédito nas vendas, eis que um e outro seguem regimes separados.

2.15. A **Recorrente** adquire produtos derivados de soja de ruralistas. Após a aquisição e processo produtivo a **Recorrente** vende parte deste produto a fabricantes de biodiesel. Assim, entende a fiscalização que por não se destinar a alimentação humana ou animal, nos termos do artigo 8° da Lei 10.925/04, não há **CRÉDITO PRESUMIDO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS POSTERIORMENTE VENDIDOS A PRODUTORES DE BIODIESEL.** Em adendo, ressalta o fisco que o crédito presumido de que trata a Lei 12.546/2011 aplica-se exclusivamente para pessoa jurídica que adquire insumo e posteriormente produz o biodiesel.

2.15.1. No corpo da Impugnação a **Recorrente** destaca que o crédito presumido nas vendas de biodiesel é concedido ao produtor de alimentos ou de biodiesel (duas das atividades econômicas da **Recorrente**) ainda que este produtor em algumas operações venda insumos ou produtos intermediários a outros produtores de biodiesel (o que acontece no caso em liça). Ademais, a **Recorrente** afirma que a Lei 12.865/2013 concedeu indistintamente crédito presumido para a venda de óleo de soja a partir de 10 de outubro de 2013; no que é acompanhada pela DRJ.

2.15.2. O artigo 9° inciso III da Lei 10.925/04 concede suspensão das contribuições nas vendas de insumos a pessoas jurídicas para a "*produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º*". O artigo 8° da mesma norma, concede crédito presumido das contribuições na aquisição de insumos para a produção de mercadorias "*destinadas à alimentação humana ou animal*". Como resultado da simples equação jurídica temos que há suspensão das contribuições para a venda de insumos destinados à alimentação humana ou animal (somente), como bem destaca o artigo 4° inciso III da IN SRF 660/2006:

> Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente: (...)
>
> III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

2.15.2.1. Com isto se quer dizer que, a venda de insumos para a produção de produto intermediário (ou de outros insumos) para a produção de biodiesel não goza da suspensão das contribuições, é receita sujeita à incidência plena das mesmas. Ora, em não havendo suspensão das contribuições, a **Recorrente,** em contraponto não faz(ia) jus a crédito presumido e sim ao crédito básico, nos termos do artigo 3° inciso II da Lei 10.833/03 (idem 10.637/02).

Documento nato-digital

2.15.2.2. Aparentemente, não houve o recolhimento das contribuições dos insumos adquiridos pela **Recorrente** – fato que poderia levar ao lançamento contra os vendedores das mercadorias e a glosa do crédito, ante ajuste para o não recolhimento. Contudo, neste âmbito, impossível a alteração dos fundamentos da glosa quer para glosar integralmente o crédito (artigo 146 c.c. 149 do CTN) quer para reconhecer direito ao crédito básico (art. 150 § 4° e 168 do CTN) – até mesmo porque, neste último ponto, trata-se de auto de infração. E, até mesmo porque trata-se de auto de infração, o afastamento da motivação do ato administrativo tem como consequência a reversão da glosa, no limite pleiteado pela **Recorrente**.

2.16. Ao final, a **Recorrente** pleiteia a **NULIDADE** do auto de infração que inaugura este processo pois em seu *quantum* foram desconsiderados saldos credores de períodos anteriores que estão em discussão em outros processos administrativos. Subsidiariamente, pelos mesmos motivos, requer a suspensão do presente processo até o julgamento dos créditos descritos nos demais processos reflexos.

2.16.1. Na esteira do relatório fiscal (e também de detalhada informação fiscal coligida aos autos) "*em decorrência de ações fiscais anteriores, empreendidas junto ao mesmo sujeito passivo, a Fiscalização concluiu que parte dos créditos acima indicados já foi utilizada em períodos anteriores,".* Em assim sendo, e tendo em vista a não cumulatividade da contribuição em questão, o valor final do auto de infração sofre impacto de glosas descritas em outros processos, como abaixo:

Tributo	Mês Desconto	Tipo de Crédito	Mês Apuração	Crédito descontado no período (R$)
Cofins	01/2013	306 - Crédito vinculado à receita de exportação – Presumido da Agroindústria	03/2012	**4.701.032,58**
PIS/PASEP	01/2013	301 - Crédito vinculado à receita de exportação – Alíquota Básica	05/2012	**371.978,35**
PIS/PASEP	01/2013	306 - Crédito vinculado à receita de exportação – Presumido da Agroindústria	03/2012	**1.020.595,63**

2.16.2. As glosas dos períodos que antecedem a lavratura deste auto encontra-se no PAF 13971.725135/2017-01. Nos termos descritos pela **Recorrente** e confirmados pela fiscalização, o PAF 13971.725135/2017-01 levou em consideração glosas de créditos pleiteados nos seguintes processos:

PROCESSOS	PER/DCOMP
13971-907.538/2016-87	39896.81141.291113.1.1.09-7577
13971-907.540/2016-56	05673.53317.301213.1.1.09-0591
13971-907.539/2016-21	00865.37399.301213.1.1.09-4886
13971-907.541/2016-09	13983.56349.300614.1.1.08-3551
13971-907.542/2016-45	26989.56334.300614.1.1.08-9615
13971-907.543/2016-90	32388.91461.300915.1.1.08-3728
13971-907.545/2016-89	36469.37679.300915.1.1.09-7732
13971-907.544/2016-34	37424.50937.300915.1.1.08-0850

Documento nato-digital

2.16.3. Da lista de processos administrativos, o auto de infração e os pedidos de crédito final 87, 21, 09 e 45 encontram-se nesta Casa aguardando distribuição para uma das Seções. Já os pedidos de crédito final 56, 90, 89 e 34 ainda estão com o Órgão Julgador de Piso.

2.16.4. Com o antedito se quer dizer que a **Recorrente** teve pleno acesso ao fundamento de todas as glosas lançadas nos respectivos processos debatendo-as uma a uma. Desta forma não há qualquer nulidade quer por cerceamento do direito de defesa, quer por incompetência da autoridade.

2.16.5. Poder-se-ia aventar conexão por dependência (processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas) o que implicaria no julgamento conjunto de todos os processos. Entretanto, impossível o julgamento conjunto neste momento vez que os demais encontram-se ou sem distribuição para uma das Seções ou ainda na Delegacia de Julgamento.

3. Ante o exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento para:

3.1. Afastar a incidência das contribuições:

3.1.1. Sobre os valores recebidos nos programas Desenvolve (Lei Estadual da Bahia 7.980/01), Fomentar (Lei Estadual de Goiás 9.489/84), MS-Empreendedor (Lei Complementar Estadual do Mato Grosso do Sul 93/01), PRODEIC (Decreto Estadual do Mato Grosso 7.985/03), PRODEPE (Lei Estadual do Pernambuco 11.675/99) e o incentivo descrito na Lei Estadual do Piauí 4.589/96;

3.1.2. Sobre os valores recebidos no âmbito do programa REINTEGRA em dezembro de 2013;

3.1.3. Sobre as receitas das vendas para pessoas jurídicas descritas nos documentos de fls. 737/769 salvo Transporte Pesado Brasil Agropecuária Ltda;

3.1.4. Sobre as receitas das vendas com fim específico de exportação de farelo de soja e farelo de algodão;

3.2. Alterar o cálculo do rateio proporcional de acordo com as alterações do julgado descritas no item acima e no 4.1, bem como para incluir no cálculo do rateio proporcional os valores recebidos no âmbito do programa REINTEGRA em janeiro e fevereiro de 2013;

3.3. Reverter a glosa do crédito às aquisições de:

3.3.1. Fretes com fim específico de exportação;

Documento nato-digital

3.3.2. Fretes contratados de pessoa jurídica de insumos e mercadorias a ser revendida quando adquiridos de pessoa física;

3.3.2. Frete com o fim específico de exportação com remetente pessoa física;

3.4. Reverter a glosa do crédito na aquisição de insumos posteriormente vendidos a produtores de biodiesel limitado ao valor pleiteado pela **Recorrente;**

4. Ainda, admito, por ultrapassar em sua totalidade o valor de alçada, e conheço do Recurso de Ofício e a ele dou parcial provimento para manter a incidência das contribuições sobre as vendas de Mistura Pré-Mescla para o preparo de pão congelado.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Em que pese o como sempre bem fundamentado voto do relator, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, ouso dele discordar quanto à manutenção do lançamento para inclusão das vendas de misturas para pães na base de cálculo das contribuições, objeto da análise contida no item 2.3 do voto acima.

Na visão da fiscalização, ratificada pelo relator, a alíquota zero das contribuições concedida pela Lei 10.925/2004 às vendas de pré-misturas para pães comuns englobaria tão somente o pão francês, excluindo-se do benefício os demais tipos de pães. Tal entendimento foi consubstanciado na conclusão de que a norma que veicula o benefício tem natureza finalística (permitir a aquisição pela população mais carente de pão comum), logo, para gozá-lo (do benefício) não importa a fórmula da pré-mistura, apesar de que entendeu-se que as misturas produzidas pela Recorrente não se enquadrariam como para pães comuns.

Avaliando as informações sobre os ingredientes de todas as pré-misturas trazidas pela Recorrente à luz do disposto no art. 1° da Lei 10.925/04 e na NESH da posição 19.05, concluiu o relator que "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".

Ainda que concorde com a abordagem realizada, que necessariamente passa pela compreensão do alcance Lei 10.925/04 e da avaliação da NESH para determinação do que seria, de acordo com a legislação vigente, "pães comuns", minha conclusão é diversa daquela apresentada pelo nobre colega relator. Assim, passo a explicar meu entendimento e conclusão sobre a questão.

Documento nato-digital

Conforme se verifica no art. 1º da Lei 10.925/04, que reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização de diversos produtos no mercado interno, tem-se a seguinte diretriz quanto ao produto objeto da presente lide:

> Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:
>
> [...]
>
> XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi.

Ocorre que, tanto as descrições trazidas pela NCM, quanto no destaque dado pela TIPI, não há conceituação do que seria "pão comum" para fins do tratamento fiscal pretendido, conforme se verifica pelas descrições dos códigos citados acima, retiradas da TIPI:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
1901.20.00	- Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05	0
	Ex 01 - Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum	0
1905.90.90	Outros	0
	Ex 01 - Pão do tipo comum	0

Diante da lacuna conceitual, cujo enfrentamento é necessário para avaliar se os produtos da recorrente foram sujeitos a tratamento adequado, deve-se buscar nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), indicações e diretrizes que permitam avaliação técnica do que deve ser considerado ou não "pão comum". Neste sentido, a única menção ao que seria "pão comum" é feita na posição 19.05, conforme se verifica na transcrição abaixo:

> "**19.05 - Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes.**
>
> 1905.10 - Pão crocante denominado knäckebrot
>
> 1905.20 - Pão de especiarias
>
> 1905.3 - Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes; waffles e wafers:
>
> 1905.31 -- Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes
>
> 1905.32 -- Waffles e wafers
>
> 1905.40 - Torradas (tostas), pão torrado e produtos semelhantes torrados
>
> **1905.90 – Outros**
>
> [...]
>
> Encontram-se compreendidos na presente posição:
>
> **1) O pão comum que, frequentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal." (g.n.)**

Documento nato-digital

Ora, a descrição acima grifada permite concluir que pão comum é aquele que contém como ingredientes principais farinhas de cereais, fermento e sal. Todavia, tal descrição não é taxativa, o que resta claramente indicado pela utilização da expressão "frequentemente", permitindo com que eventualmente possam ser adicionados outros ingredientes.

Diante isso, e levando em conta o que dispõem as regras de interpretação do sistema harmonizado, deve-se concluir que misturas que contenham outros componentes além de farinhas de cereais, fermento e sal poderão ser considerados como "pão comum" desde que tais ingredientes não alterem as características essenciais do produto final (mistura) e sua forma de apresentação.

Avaliando as listas de ingredientes trazidas pela Recorrente aos autos, parece-me que, em alguns casos, os ingredientes adicionais limitam-se a conservantes e estabilizantes, o que garantem apenas garantem uma maior vida útil do produto e, em certos casos, reduzem os custos de produção – o que não só significa que inexiste alternação da característica essencial do produto (pão), quanto torna a oferta do mesmo mais barata ao consumidor, o que parece atender diretamente ao propósito do benefício fiscal proposto pela Lei 10.925/04. São exemplos dessa situação os pães/misturas enriquecidos com ferro e ácido fólico, pão de forma, hambúrguer e hot dog.

Por outro lado, deve-se reconhecer que determinadas adições visam agregar valor e características específicas ao pão, transformando-o em produto mais elaborado e que se encaixa em nichos específicos do mercado, perdendo, assim, sua característica de "pão comum". Nestes casos, concordo com o relator e com a fiscalização no sentido de que a redução da alíquota das contribuições não se aplica, motivo pelo qual o lançamento deve ser mantido. Se enquadram nesta situação as seguintes misturas comercializadas pela Recorrente: pão doce, levin, rústico e/ou integral.

Nestes termos, voto pela parcial procedência do recurso voluntário para reverter o lançamento das contribuições nos casos de pães/misturas enriquecidos apenas com ferro e ácido fólico, e destinados a fabricação de pão de forma, hambúrguer e hot dog.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, ouso dele

Documento nato-digital

discordar quanto à possibilidade de apurar créditos de PIS/Cofins em relação ao frete vinculado à aquisição de insumos (frete na operação de compra/aquisição).

Ressalvo que concordo com o entendimento do ilustre Relator quanto à:

(i) impossibilidade de creditamento em relação ao frete de simples transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do fabricante por questões logísticas;

(ii) possibilidade de creditamento em relação ao frete "para formação de lotes de exportação", desde que a mercadoria tenha sido enviada para os silos de armazenagem somente após concretizada sua venda (com a emissão da nota fiscal ou documento equivalente), quando se poderá efetivamente falar em "frete na operação de venda", como determina a lei, apesar da mercadoria não ter sido enviada diretamente para embarque;

(iii) possibilidade de creditamento do encomendante em relação ao frete para remessa de insumos ou produtos intermediários em operações de industrialização por encomenda, e seu posterior retorno, por se caracterizar como serviço desenvolvido dentro do processo produtivo; e

(iv) possibilidade de creditamento do frete referente à movimentação de produtos semi-elaborados/em elaboração para outras unidades da empresa (frete intercompany), por se caracterizar como serviço desenvolvido dentro do processo produtivo (uma vez que não se trata de "produtos acabados").

Feita essa ressalva, e tendo em vista que o presente processo tem por objeto verificar se determinados dispêndios do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar, inicialmente, qual deve ser este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

> **EMENTA**
>
> TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).
>
> 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

Documento nato-digital

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.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percucientes julgadores:

(...)

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

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, ***três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados****, quais sejam:*

i) orientação restrita*, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional,* ***adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI****, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;*

ii) orientação intermediária*, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves,* ***consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência****. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

iii) orientação ampliada*, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator,* ***cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ****. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.*

Demarcadas tais premissas, tem-se que o ***critério da essencialidade*** *diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço,* ***constituindo***

Documento nato-digital

> ***elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*
>
> ***Por sua vez, a relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*
>
> *Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*
>
> ***No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura** (fl. 04e).*
>
> ***Assim, pretende sejam considerados insumos**, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, **os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando** água, combustíveis e lubrificantes, **veículos**, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, **seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões)** (fls. 25/29e).*
>
> *Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF**, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*
>
> *Observando-se essas premissas, **penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com** água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio, inserem-se no conceito de insumo** para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*
>
> *(...)*
>
> 42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamento supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que foi **expressamente refutada** a tese do "conceito ampliado" de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, tendo como consequencia sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ.

Além disso, toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Documento nato-digital

Logo, **neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância**, pois o frete com a aquisição de insumos **é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente**. Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento.

Portanto, são despesas com logística de compra, que integram o custo administrativo da empresa, dedutíveis para efeitos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL, por expressa previsão legal, mas que não geram créditos das contribuições, por ausência de previsão legal e por não serem custos incorridos dentro do processo produtivo.

Deve ser ressaltado que o frete nas aquisições de insumos, **considerado de forma isolada**, não gera créditos de PIS e de Cofins, por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

> 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, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).
>
> b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)
>
> **II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
>
> V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
>
> VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

Documento nato-digital

> IX - **armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, **quando o ônus for suportado pelo vendedor**.
>
> X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)
>
> XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> (...)
>
> Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP** não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, **o disposto**: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> (...)
>
> II - **nos incisos** VI, VII e **IX do caput** e nos §§ 1º e 10 a 20 **do art. 3º desta Lei**; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Observe-se que a lei expressamente concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido. Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressalvar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto "armazenagem de mercadoria e frete", e não "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda".

Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que "a lei não usa palavras ou expressões inúteis" (*verba cum effectu sunt accipienda*)". Esse é o critério de interpretação utilizado nas Cortes Superiores, como se depreende do Acórdão do Supremo na ADIN 5946, de relatoria do Min. GILMAR MENDES, com julgamento em 10/09/2019:

> É o relatório.
>
> Decido.
>
> (...)
>
> Ao dispor sobre a Universidade Estadual de Roraima, a emenda constitucional em questão deu nova estrutura à instituição, atribuindo à Universidade o poder de elaborar sua proposta orçamentária, recebendo os duodécimos até o dia 20 de cada mês; o poder de escolher seu Reitor e Vice-Reitor por voto direto, a cada quatro anos; o poder de instituir Procuradoria Jurídica própria; e de propor projeto de lei que disponha sobre sua estrutura e funcionamento administrativo.
>
> **Transcrevo, por oportuno, como razões de decidir**, o parecer de lavra da Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Dodge:
>
> *"(...) Com efeito, **é princípio basilar da hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda)**. Nesse sentido, convêm observar que a autonomia das universidades, em matéria financeira e patrimonial, é de gestão. Com isso, nota-se que o regime jurídico das universidades públicas não é o mesmo de Poderes da República ou de instituições as quais a própria Constituição atribui*

> *autonomia financeira em sentido amplo, ou seja, sem a restrição relativa a atos de gestão como faz o art. 207 da Constituição*.

Da mesma forma, outra regra basilar de hermenêutica jurídica é que "o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la" (*inclusio unius alterius exclusio*). Se o legislador incluiu o frete na operação de venda, mas não incluiu o frete na operação de compra, é porque não desejava fazê-lo. Esse também é outro critério de interpretação utilizado nas Cortes Superiores, como se depreende dos seguintes precedentes:

> **i) Recurso Extraordinário nº 1.136.132/RS, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Publicação em 19/06/2018**:
>
> ADMINISTRATIVO. SERVIDOR. LICENÇA ACOMPANHAMENTO CÔNJUGE PREVISTA NO ART. 84 DA LEI 8.112/90. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. CABIMENTO. PODER-DEVER POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO.
>
> 1. O artigo 84 do Estatuto do Servidor Público Federal tem caráter de direito subjetivo, uma vez que se encontra no título específico dos direitos e vantagens, não cabendo, assim, juízo de conveniência e oportunidade por parte da Administração.
>
> 2. Basta que o servidor comprove que seu cônjuge deslocou-se, seja em função de estudo, saúde, trabalho, inclusive na iniciativa privada, ou qualquer outro motivo, para que lhe seja concedido o direito à licença por motivo de afastamento de cônjuge.
>
> **3. Se a norma não distingue a forma de deslocamento** do cônjuge do servidor para ensejar a licença, se a pedido ou por interesse da Administração, **não cabe ao intérprete fazê-la, sendo de rigor a aplicação da máxima *inclusio unius alterius exclusio***. (precedentes STJ)" (pág. 177 do documento eletrônico 2).
>
> **ii) AgInt no Recurso Especial nº 1.917.838/DF, Relator Ministro Herman Benjamin, Publicação em 17/05/2021**:
>
> O art. 5º do Decreto 20.910/1932, em respeito ao princípio da simetria, deveria ser observado não só em relação ao administrado, mas também em face da Administração Pública. Embora constitua evidente limitação legal a excessos eventualmente cometidos pelo titular do direito ou do crédito, não disciplina de forma expressa, a prescrição intercorrente. Em tais situações, **o STJ entende caber "a máxima *inclusio unius alterius exclusio*, isto é, o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la"** (REsp 685.983/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.6.2005, p. 228).
>
> Deve ser afastada a prescrição da multa administrava no caso.
>
> Diante do exposto, dou provimento ao Agravo Interno para dar provimento ao Recurso Especial.

De acordo com estes mesmos critérios de interpretação, **conceder o crédito sobre fretes nas operações de aquisição/compra por considerar este item como incluso no inciso II do art. 3º**, referente a bens e serviços utilizados como insumo, **não faz qualquer sentido**. Ora, se os fretes fossem insumos de produção, seria dispensável criar um inciso específico para "fretes nas operações de venda", como ocorre com o inciso IX do mesmo art. 3º, pois ele já estaria incluso no inciso II, o que tornaria o inciso IX "inútil". Além disso, como já discutido alhures, os fretes na aquisição/compra ocorrem antes de iniciado o processo produtivo, sendo despesas logísticas/administrativas, não possuindo natureza de "insumo".

Documento nato-digital

Contudo, tendo em vista que, nos termos do então vigente art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR, revogado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, atual RIR-2018), o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos, admite-se que este dispêndio, **de forma indireta**, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

> 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.

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido de forma autônoma, com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. **Este item, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito**. O próprio DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), exigível à época, possui linha para registro dos valores de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda", mas não possui linha para registro de "frente na operação de compra/aquisição de insumos).

O procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescer o valor deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto nº 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista: **(i)** casos em que a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida, nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidiu sobre o frete; **e (ii)** casos em os insumos estão sendo tributados pelas contribuições à alíquota zero, ou são NT – não-tributados, ou possuem isenção, nos quais a operação de aquisição não irá gerar crédito, seja sobre o insumo, seja sobre o frete correspondente.

No caso concreto, o frete em discussão é aquele referente (i) à aquisição de mercadorias para revenda e/ou com fim específico de exportação; (ii) a operações sem direito a crédito, identificadas pelo respectivo CFOP; (iii) a aquisições de pessoa física, conforme consta do Relatório do presente voto.

No sentido de não permitir o creditamento sobre o frete interno nas aquisições de insumos, salvo quando acrescido ao custo de aquisição dos mesmos e desde que o produto fabricado seja tributado, trago os seguintes precedentes do STJ:

> **i) EDcl no Recurso Especial nº 1.745.345/RJ, Relatora Ministra Assusete Magalhães, Publicação em 18/02/2021**:
>
> DECISÃO

Documento nato-digital

Trata-se de Embargos de Declaração, opostos por RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A, contra decisão de minha lavra, publicada em 18/06/2019, que conheceu do Agravo para negar provimento ao Recurso Especial.

(...)

A irresignação não merece acolhida.

(...)

Quanto ao cerne do inconformismo recursal, ao contrário do que pretende fazer crer a parte embargante, a decisão está, de fato, suficientemente fundamentada, no sentido que: a) incide a Súmula 284/STF, no tocante à alegação de negativa de prestação jurisdicional; b) incide a Súmula 211/STJ, em relação à tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96; e **c) nos termos da jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, inexiste o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**, à luz da legislação federal de regência.

ii) AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Publicação em 27/04/2020:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...)

4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

iii) Recurso Especial nº 1.632.310/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Publicação em 15/12/2016:

2. **Caso em que pretende a empresa** - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, **creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis** junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

Documento nato-digital

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, **e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda** (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), **o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia** (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. **Se o frete, por força de lei** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) **é componente do custo de aquisição**, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, **o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3°, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003**. Aí, data vênia, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênia, explica o equívoco da posição adotada), **a parte final do art. 3°, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003**, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

iv) Recurso Especial nº 1.237.707/PR, Relator Ministro Herman Benjamin, Publicação em 01/04/2011:

Trata-se de Recursos Especiais interpostos, com fundamento no art. 105, III, "a", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado (e-STJ, fl. 385):

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITO. ARTIGOS 3º, INCISOS II, DAS LEIS Nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. ÓLEO COMBUSTÍVEL. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. ***ROL TAXATIVO. FRETE DE MATÉRIA PRIMA IMPORTADA NÃO INCLUÍDO NAS HIPÓTESES ELENCADAS***.

Geram créditos ao contribuinte sujeito à incidência do PIS e da COFINS, os valores correspondentes às aplicações das respectivas alíquotas sobre óleo combustível,

Documento nato-digital

aluguel de prédios, máquinas e equipamentos. Aplicação do princípio da não-cumulatividade estabelecido no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal e do rol taxativo dos artigos 3º, incisos II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

O valor do frete suportado pelo contribuinte no transporte de matéria-prima importada não dá direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da COFINS.

Divergência de valores glosados pelo fisco quanto aos bens adquiridos para revenda, devem ser mantidas, posto que não há negativa do crédito e sim correção da conta.

Os Embargos de Declaração de ambas as partes foram acolhidos apenas para fins de prequestionamento (e-STJ, fl. 359).

A empresa aponta ofensa aos arts. 535 do CPC; 2º e 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; 110 e 111 do CTN. Defende, em síntese, a possibilidade de obter créditos de PIS e COFINS decorrentes das "despesas com frete contratado para transporte da mercadoria importada do porto até a sede da recorrente e dos bens adquiridos para revenda" (e-STJ, fl. 367).

(...)

VOTO

(...)

Quanto ao mérito, a recorrente defende o alargamento do conceito de insumo, para autorizar a obtenção de créditos de PIS e COFINS decorrentes das despesas com o frete das mercadorias importadas do porto até sua sede. Nesse ponto, vejamos o que foi decidido pelo Tribunal *a quo* (e-STJ, fl. 334):

(...)

Com efeito, da leitura do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), resta claro que a previsão normativa para desconto de crédito é apenas em relação ao frete na operação de venda e, além disso, o ônus do seu pagamento deve ser suportado pelo vendedor.

No caso em tela, o frete foi utilizado no transporte de matéria prima importada, cujos tributos sequer a impetrante recolheu. Não obstante, ainda que tivesse arcado com o valor do frete, não estaria autorizada a descontar o crédito, porquanto não houve a hipótese de incidência da norma em questão, já que, na hipótese, ela não assume o papel de vendedora.

De fato, o art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003 restringe o creditamento ao frete na operação de venda da mercadoria, não contemplando o transporte da entrada dos produtos no estabelecimento industrial. Senão vejamos:

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.

(...)

Conclui-se, assim, que não há razão para reformar o acórdão recorrido.

Este também tem sido o entendimento dos Tribunais Regionais Federais:

i) Tribunal Regional Federa da 3ª Região. Apelação Cível nº 0014644-68.2014.4.03.6100, Relator: Des. Fed. Carlos Muta, Publicação em 14/07/2021:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE**. INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP 1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. **CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA**. TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.

(...)

6. A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), **não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar)**, inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, **cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais**, relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. (...) **Aplicando-se o "teste de subtração" delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção**, pois não se referem a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

ii) Tribunal Regional Federa da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008372-29.2008.4.01.3803, Relator: Des. Fed. Reynaldo Fonseca, Publicação em 24/04/2015:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.63702 e 10.833/03. EMPRESA COMERCIAL. VENDA DE CEREAIS E BENEFICIAMENTO DE ARROZ. ATIVIDADE-FIM. **FRETE NA AQUISIÇÃO**

Documento nato-digital

DOS PRODUTOS. DISTINÇÃO ENTRE INSUMOS E CUSTOS E DESPESAS. JURISPRUDÊNCIA.

1. O autor busca a declaração do direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto no artigo 3° e incisos, das Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03, em decorrência dos **dispêndios/custos de frete pagos no momento da aquisição de matéria prima** (arroz com casca a granel), relacionados à consecução de sua atividade.

2. Muito embora o debate apresente complexidade, uma vez que a legislação cuide de atividades de toda ordem, o que se deve verificar, *in casu*, é o enquadramento do objeto de dispêndio/custos indicado pelo autor (frete) como "insumos", na forma pretendida pelas citadas Leis 10.637 e 10.833.

3. E, conquanto a Instrução Normativa já referida tenha delineado o alcance das citadas Leis 10.633/02 e 10.833/03, o conceito de insumo extrapola a própria norma regulamentar, abrangendo aquilo que entra no processo produtivo e fica integrado ao produto final.

4. Como bem destacado em sentença, a referida Instrução Normativa veio tão somente regulamentar a previsão contida nas Leis nºs: 10.633/2003 e 10.833/2003, não demonstrando restrição do conceito de insumo como alega o apelante.

5. Acerca do tema cumpre acrescentar aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça: *"(...) 2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.* ***3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor. 4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial****. 5. Recurso Especial não provido.*". (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010)

6. Ademais, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, no que foram reforçadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que remeteu à lei a possibilidade de definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento do empregador serão não-cumulativas (art. 195, § 12º).

7. No entanto, **a não-cumulatividade prevista nas mencionadas leis não foi ampla e ilimitada, como ocorreu com o IPI e o ICMS. Houve a indicação expressa dos créditos que não poderiam ser compensados**, para apuração da COFINS e do PIS (art. 3º, §2º).

8. As disposições contidas nas mencionadas leis ordinárias não ofendem a Constituição Federal, que, em nenhum momento, determina a aplicação da não-cumulatividade, na forma pretendida pela impetrante, com relação à COFINS e ao PIS. O comando constitucional contido nos arts. 153, §3º, II, e 155,§2º, I, dirige-se, especificamente, ao ICMS e ao IPI, e não pode ser estendido ao PIS e à COFINS, por mera vontade do contribuinte. Para as hipóteses de IPI e ICMS, o legislador constituinte deixou traçados, fixando os limites objetivos de sua ocorrência, os critérios para que se implementasse a não-cumulatividade, dadas as características desses tributos, enquanto, para o PIS e a COFINS a lei é que deve se incumbir dessa tarefa.

9. Apelação não provida.

Documento nato-digital

iii) Tribunal Regional Federa da 2ª Região. Apelação Cível nº 0005162-25.2014.4.02.5001, Relator: Des. Fed. Messod Azulay Neto, Publicação em 18/02/2021:

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interno interposto por ANTÔNIO AUTO PEÇAS LTDA em face da decisão de fls. 325/328, que negou seguimento a recurso especial oposto contra acórdão de Turma Especializada deste E. Tribunal.

(...)

Em síntese, sustenta a parte agravante que *"(...) ao contrário do que consta da decisão agravada, **o ora recorrente não se insurge quanto à discussão da definição de insumos**, mas, quanto à ofensa ao inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003 c/c seu art. 15, inciso II, derivada da interpretação dada por este Tribunal aos dispositivos citados. **18. Melhor elucidando, o que pretende a agravante é o reconhecimento do direito a descontar créditos de PIS e COFINS sobre despesas de frete, por esta custeadas, na aquisição de bens para revenda**, conforme exegese atribuída ao inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003 c/c seu art. 15, inciso II, pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo que tal matéria não possui nenhuma correlação com aquela decidida no RESP n.º 1.221170, julgado sobre a sistemática dos recursos repetitivos. (...)"*.

Foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

O agravo merece ser conhecido, porém, no mérito, desprovido.

Nos seguintes termos a decisão agravada:

(...)

Nesse passo, acertada a decisão agravada ao negar seguimento ao recurso especial, porque **o acórdão recorrido está alinhado à orientação do tribunal superior**, nos termos do artigo 1.030, I, do CPC, e o que se percebe é que **a parte agravante busca tão somente rediscutir questão jurídica já decidida** pela Corte Superior no julgamento do REsp 1.221.170/PR (...).

Posto isso, nego provimento ao presente agravo interno.

iv) Tribunal Regional Federa da 2ª Região. Apelação Cível nº 0100389-27.2014.4.02.5006, Relator: Des. Fed. Theophilo Antônio Miguel Filho, Publicação em 08/11/2018:

TRIBUTÁRIO. RECURSO DE APELAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. CREDITAMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. **CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP Nº 1.221.170.**

1. O Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp nº 1.221.170 (Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe de 24/04/2018), sob a sistemática dos recursos repetitivos, declarou a ilegalidade das Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, por entender que os limites interpretativos previstos nos dispositivos

restringiram indevidamente o conceito de insumo, firmando o entendimento de que "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de 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". Nesse contexto, é necessário verificar caso a caso a ocorrência do critério de essencialidade ou relevância da despesa na atividade econômica da empresa para que seja considerada insumo e gere crédito de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa de apuração das contribuições.

2. No caso vertente, **as Apelantes pleiteiam o direito de descontarem créditos sobre despesas utilizadas como insumos no exercício da atividade empresarial, como** propaganda e publicidade, despesas de viagens e pagamento de comissões, despesas com comunicação, serviços telefônicos, água, materiais de limpeza e conservação, materiais de expediente, locação de motos e máquinas, sobre **despesas com frete na aquisição de bens para revenda**, seguros, serviços médicos, transporte, alimentação, informática, taxa de serviço de cartão de crédito, dentre outras.

3. Consoante se extrai da documentação acostada aos autos, as Recorrentes exercem atividade no ramo de comércio, atacadista e varejista, de veículos, peças e acessórios, pneus, câmaras de ar, e lubrificantes. Assim, **levando-se em consideração o ramo de atividade das Apelantes, conclui-se que as verbas elencadas na exordial e na peça de recurso não são elementos essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, caracterizando-se como custos operacionais**.

4. Por essa perspectiva, a sentença apelada não merece nenhum reparo.

5. Desprovido o recurso de apelação interposto por ATACADO UNIÃO LTDA E OUTROS.

v) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5000409-72.2020.4.04.7102/RS, Relator: Des. Fed. Alexandre Rossato da Silva Ávila, Data da Decisão 25/05/2021:

VOTO

1. Preliminar recursal

1.1 Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva.

2. Mérito

A impetrante é tributada pelo lucro real e, por isto, apura as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não-cumulativo.

No caso, assim dispõem os incisos I, II e IX do art. 3º e seu §2º, II, das Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS) e o art. 15 da Lei 10.833/03:

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, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3o do art. 1o desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

O direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete pago por ocasião da aquisição de mercadorias (frete nas operações de compra) destinadas à revenda e sujeitas à tributação monofásica.

A circunstância de o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda compreender os de transporte, na forma prevista no art. 13, "caput", do DL nº 1.598/77, **não autoriza concluir que o contribuinte terá o direito ao crédito de PIS/COFINS incidente sobre o frete pago na aquisição das mercadorias adquiridas para revenda**. Como se trata da outorga de crédito presumido, há necessidade de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da Constituição Federal, inexistente na espécie, não cabendo ao Judiciário atuar como legislador positivo.

Além disso, se as próprias mercadorias adquiridas para revenda não geram direito ao crédito de PIS/COFINS, uma vez que submetidas à tributação monofásica, frente à vedação contida no art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, **muito menos haverá direito ao crédito nas despesas com o frete pago na sua aquisição**.

(...)

Logo, o contribuinte não tem direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete na aquisição das mercadorias adquiridas para revenda e sujeitas à tributação monofásica.

vi) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5022190-09.2018.4.04.7107/RS, Relator: Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 15/06/2021:

VOTO

1. Preliminar de nulidade do processo

(...)

2. Mérito

Ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, sendo de observância obrigatória, **o regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional**, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e, inclusive, em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso dos impostos anteriormente mencionados, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não-cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Portanto, é a lei que estipula quais as despesas que serão passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, **podendo ainda estabelecer vedações à dedução de créditos** em determinadas hipóteses, sem que se cogite com isso de ofensa à não-cumulatividade.

Por outro lado, analisando a legislação infraconstitucional atinente ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento - submetido ao regime de recursos repetitivos - do REsp 1.221.170 / PR, firmou as teses de que (a) é ilegal a disciplinade 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 comodefinido 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. O julgado paradigma restou assim sintetizado:

(...)

Enfim, foi publicada no DOU de 15-10-2019 (seção 1, página 27) a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, que na sua Subseção II dispõe o seguinte:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, a partir do seu art. 171, veio a adequar a interpretação do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, no âmbito da administração pública federal, à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170 / PR, e o fez de forma razoável, em conformidade com os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do que assentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Com efeito, **o transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se trata de serviço utilizado "na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"**, tal como dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Documento nato-digital

Nem tampouco se trata aqui de caso de "frete na operação de venda" cujo o ônus é suportado pelo vendedor, tal como previsto no art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Conforme narrado pela demandante na inicial (capítulo "DOS FATOS), **ela "realiza o transporte de suas mercadorias para suas filiais, de forma contínua",(...) "por questões logísticas e comerciais"**, ou seja, a autora realiza o transporte de produtos acabados entre sua matriz e suas filiais **antes mesmo e independentemente de as mercadorias terem sido vendidas**.

Na verdade, conforme esclarece a demandante, o frete do qual pretende se creditar diz respeito à distribuição de mercadorias para filiais localizadas em outras regiões do país, com o intuito de pô-las à venda em outros mercados, não dizendo respeito, portanto, à entrega de mercadorias vendidas. **O frete trata-se, nesses termos, de mera despesa operacional**.

Em suma, não tem a demandante o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS das suas despesas com o frete atinente ao transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos. Nessa linha, a propósito, é a jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Sinale-se, enfim, que **pouco importa tenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, adotado a tese que o contribuinte ora defende**. Apenas importa no presente caso que a União expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da demandante, na linha , aliás, do que atualmente é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019. Na verdade, se a tese da demandante viesse sendo adotada no âmbito da Receita Federal do Brasil ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Agiu com acerto o juiz da causa, dessarte, ao julgar improcedente a demanda.

vii) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5002201-71.2019.4.04.7110/RS, Relator: Des. Fed. Francisco Donizete Gomes, Data da Decisão 28/10/2020:

VOTO

1. Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. Custas satisfeitas no Evento 43.

2. Mérito

As impetrantes são tributadas pelo lucro real e, por isto, apuram as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

2.1. Não cumulatividade do PIS/COFINS

(...)

2.2 Pretensão ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas referentes ao frete entre seus estabelecimentos (frete interno ou intercompany)

Documento nato-digital

As Impetrantes fundam seu direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com interno ("intercompany") nas operações de venda sobre os produtos acabados na previsão contida no art. 3º da Lei inciso IX, c/c art. 15, II, ambos da Lei 10.833/03.

(...)

Como se observa da legislação acima transcrita, **o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens e serviços** adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

Como não se trata de operação de venda, a situação de fato não se encaixa na previsão normativa e não há o direito ao crédito pela falta de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da CF.

(...)

Não assiste razão às impetrantes, portanto, sob esse fundamento.

2.3. Creditamento do PIS/COFINS incidente na referida operação na qualidade de insumo à sua atividade - Tema 779/STJ, Recurso Repetitivo nº 1.120.170/PR

Como anteriormente referido, ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, **o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos"** de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

(...)

Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins.

(...)

No caso concreto, a par de não ser elegível pela lei como gerador de crédito - uma vez que a lei elegeu como gerador de créditos a despesa de frete relativa à operação de venda ou revenda - **o frete interno ("intercompany") igualmente não atende ao critério da essencialidade** ("elemento estrutural e inseparável do processo produtivo"), **tampouco da relevância** (seja em função das particularidades da atividade econômica da empresa ou seja em face de exigências legais), **justamente porque é elemento externo ao processo produtivo, uma vez que se relaciona a produtos já acabados**.

Ademais, **não se justifica a pretensão de apropriação de créditos a partir de conceito genérico (insumos) quando a norma de regência já estabeleceu o creditamento para a situação específica (frete), mas reduziu sua abrangência, no caso apenas ao frete da operação de venda**, do que não se trata no presente caso. Somente se cogitaria de serviço de transporte como insumo caso a empresa atuasse, por exemplo, no ramo de transportes, do que aqui não se trata (empresa de beneficiamento de arroz e produtos agrícolas - Evento 1 - CONTRSOCIAL3).

(...)

Assim, a pretensão deve ser afastada também sob esse segundo fundamento.

Documento nato-digital

viii) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5052701-21.2012.4.04.7100/RS, Relator: Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Data da Decisão 06/10/2020:

VOTO

O acórdão ora objeto de retratação, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, acolheu os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Assim, considerando a pertinência da matéria ao Tema 779/STJ, é caso de submissão do feito à sistemática da retratação (art. 1.030, II, do CPC).

2. Mérito

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

(...)

Com se vê, **o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes** - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), **e o sustentado pela Receita Federal**, conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

(...)

A impetrante requer o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores despendidos a título de frete para transporte de materiais entre as suas unidades industriais localizadas em Porto Alegre e Charqueadas, ambas no Rio Grande do Sul, mais especificamente materiais auxiliares e também produtos semi-elaborados em fase de industrialização, cuja fabricação se inicia em uma unidade industrial e termina em outra unidade industrial, assim como para o transporte das embalagens que acondicionam as peças acabadas comercializadas aos seus clientes finais.

A subtração do frete entre as suas unidades, não implicaria perda na qualidade do seu processo produtivo, razão que não justifica seu enquadramento na condição de insumos.

Assim sendo, **são despesas operacionais e não operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização**. Portanto, em consonância com o "teste de subtração", ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado.

(...)

Assim, **as despesas com frete para transporte de mercadorias** entre estabelecimentos da empresa, nos termos da jurisprudência deste Regional, **somente geram créditos em relação ao frete na operação de venda**, ainda assim, tão somente quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor. Não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com transporte de matérias-primas entre estabelecimentos próprios, **justamente por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**.

Nesse mesmo sentido vinha decidindo a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

a) conforme Acórdão nº 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:

Conforme relatado **o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos**. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)

Portanto da análise da legislação, entendo que **o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo**, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. **Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento**.

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, **sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS)** referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, **somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo**, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), **somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS**:

1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) **compõe o valor do custo de aquisição do insumo** e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. **Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista** no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por

Documento nato-digital

determinação legal contida no art. 3° §2° inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, **em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal**, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

b) Acórdão nº 9303-006.871, Sessão de 12/06/2018:

Mérito

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, **entendo que a legislação** que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins **trouxe uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento**, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

(...)

Ou seja, **não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos**.

(...)

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (e-folhas 43 e segs), **o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins**. Observe-se.

(...)

Ora, como é de sabença, **os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito** no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações

Documento nato-digital

> disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, **essa decisão**, de cunho eminentemente jurídico, **não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito**.
>
> **c) Acórdão nº 9303-009.678, Sessão de 16/10/2019**:
>
> CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.
>
> **Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições**.
>
> (...)
>
> 2 - FRETE DE PRODUTOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO
>
> Tal mérito, em relação ao mesmo contribuinte, já foi objeto de análise desta E. Turma. Assim, valho-me do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão 9303-008.061, julgado em 20/02/2019, vazados nos seguintes termos:
>
> *Recurso especial do contribuinte Direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.*
>
> *Estão englobados neste item, os seguintes sub itens do recurso especial do contribuinte:*
>
> *2.1 Glosa de fretes nas compras de bens para revenda de pessoas físicas.*
>
> *Como resta claro, pelo próprio título, esse assunto engloba os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda. Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio do item 1 da análise de frete. Esclareça-se que a apropriação de créditos, da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nas aquisições de bens para revenda, se dá não em razão do conceito de insumos, inc. II do art. 3º das Leis, tanto discutido, mas com base no inc. I do mesmo art. 3º, também acima transcrito.* ***Assim, o valor do frete é adicionado ao custo do bem para revenda e só dará direito ao crédito se o próprio bem adquirido para revenda der esse direito****. Como se trata de bens adquiridos de pessoas físicas, não é possível esse creditamento.*

Em recente decisão, na Sessão de 16/06/2021, tomada por maioria de votos, a CSRF, ao julgar recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, modificou seu entendimento sobre a matéria, exarando o Acórdão nº 9303-011.551 nos seguintes termos:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento.
>
> (...)
>
> Voto Vencedor
>
> O voto vencedor reporta-se à possibilidade de creditamento dos fretes, sujeitos à incidência das contribuições do PIS e da COFINS, relativo às compras de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

Documento nato-digital

O i. Relator, a partir do Termo de Aprovação do Pronunciamento Técnico nº 16/2009, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e do art.289 do Regulamento do Imposto (Decreto 3.000/99), concluiu que **o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está compreendido no custo de aquisição desses insumos, o que concordamos**, resultando no reconhecimento do direito à agregação de gastos com o transporte das matérias-primas ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Também não divergimos quanto à situação fática posta, que o insumo transportado (arroz) está sujeito à alíquota zero, e que insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas

Leis 10.833/03 e 10.637/02. **A divergência está na interpretação jurídica da possibilidade de creditamento dos gastos com transporte, que foram tributados pelas contribuições, da matéria-prima importada até as dependências da empresa**. O i. Relator concluiu pela impossibilidade de creditamento. O colegiado, por maioria de votos, divergiu de tal entendimento.

Partindo da premissa de que o custo com transporte faz parte do custo de aquisição do insumo (inciso II, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002) ou da mercadoria para revenda (inciso I, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002), **não encontramos expressa vedação legal relativa ao direito a crédito de parte custo do insumo/mercadoria que foi regularmente tributada**, mas apenas da parcela do custo que não foi objeto de pagamento das contribuições, conforme dispõe o inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

Art. 3º. [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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

Portanto, temos uma situação em que parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito.

Nesse sentido concluiu o i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, no Acórdão 3401-005.234:

(...)

Quando participava do colegiado da 2ª Turma ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, acompanhei o voto condutor do Acórdão 3402-006.473, de 24 de abril de 2019, da lavra da i. Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, que tratava do direito ao crédito de fretes nas aquisições de combustíveis no regime monofásico. Ainda que relativo a frete na aquisição de mercadorias, e não de insumos, o entendimento daquele acórdão pode ser reproduzido no presente caso, o que faço nos termos do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

(...)

Pelo exposto, negou-se provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Documento nato-digital

Com a devida vênia ao entendimento da maioria da CSRF, não há qualquer dúvida de que a razão se encontra com os três conselheiros vencidos. Com efeito, a técnica utilizada pelo legislador, **conforme já referido nas decisões do Poder Judiciário**, foi de elencar, de forma expressa, os bens e serviços que podem gerar créditos das contribuições, e sob quais condições.

Entretanto, mesmo para estes bens e serviços, o legislador ressalvou, no acima transcrito art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Assim, mesmo que um determinado bem ou serviço seja inequivocamente um insumo do processo produtivo, caso ele não tenha sido tributado pelas contribuições, não poderá gerar crédito algum.

A interpretação de que todos os itens que não estiverem expressamente vedados pelo art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 estão aptos a gerar créditos é completamente equivocada, pois, se assim fosse, restaria totalmente desnecessário o rol de itens relacionados nos inciso I a XI do art. 3º.

Além disso, mostra-se contraditório afirmar que o frete interno na importação está compreendido no custo de aquisição de insumos importados e, ao mesmo tempo, alegar que "*parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito*". Ora, é óbvio que, se o frete interno foi incorporado ao custo de aquisição, não há lógica em separá-lo no momento de verificar se o insumo é passível de gerar crédito.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto. Meu entendimento, entretanto, restou vencido na turma.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Documento nato-digital