



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11041.000380/2004-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.853 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente FRIGORÍFICO MERCOSUL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005

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

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

Em observância ao disposto no art. 62, §2º do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, deve ser reproduzido no presente julgado o determinado na decisão preferida no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS DE CARGA. LOCAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com veículos de cargas, pagas a pessoas jurídicas, vinculados à atividade econômica de prestação de serviços de transportes, constituem custos dos serviços prestados e, conseqüentemente, insumos dessa atividade, gerando créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor devido sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CUSTOS/DESPESAS. TRANSPORTE. VEÍCULOS. FROTA PRÓPRIA. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas de transporte com veículos de frota própria incorridos com o transporte de animais vivos para abate integram o custo da matéria-prima da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, processamento e industrialização de carnes destinadas à alimentação humana; assim tais custos/despesas enquadram-se como insumos dessa atividade, gerando créditos passíveis de descontos da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

DESPESAS/CUSTOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. VEÍCULOS DE CARGA. FROTA PRÓPRIA. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com encargos de depreciação dos veículos de carga da frota própria, utilizados no transporte de matérias-primas e de mercadorias, geram créditos da contribuição, passíveis de descontos da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RESERVA DE CAPITAL.

Em respeito ao art. 63, § 8º, da Portaria MF 343/15, é de se refletir o entendimento da maioria do colegiado. Nesse sentido, reflito que entenderam que para os fatos geradores ocorridos antes das alterações promovidas na Lei das S/A pela Lei 11.638/2007, as subvenções concedidas pelos Estados, devidamente contabilizadas como reserva de capital e sempre consideradas como para investimento (art. 9º da LC 160/17), não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.

EXPORTAÇÕES. COMERCIAL EXPORTADORA. ISENÇÃO

As receitas decorrentes de vendas de mercadorias efetuadas para empresa comercial exportadora cujos embarques não foram comprovados e/ ou cujas remessas não foram enviadas para recintos alfandegados, por conta e ordem daquela, não têm direito à isenção da contribuição para o PIS.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar parcial provimento ao recurso para: 1) reverter as glosas dos créditos referentes às despesas de transporte de animais vivos e carne fresca, seja com frota própria ou através daquelas alugadas; 2) reverter as glosas referentes a encargos de depreciação dos caminhões de sua propriedade utilizados no referido transporte; 3) excluir da base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins as subvenções para investimentos concedidas pelos Estados. O Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues acompanhou pelas conclusões em relação a negativa de provimento do tópico “Das vendas equiparadas a exportação”.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório da Resolução n.º 3302-002.127:

Este processo trata da incidência da COFINS, especificamente os bens que geram créditos na sistemática não cumulativa e a sua base de cálculo.

Trata o presente processo do período compreendido entre 01.04.2004 a 30.06.2004.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o relatório lavrado pela DRJ quando de sua análise do caso.

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório emitido pela DRF Pelotas (fls. 945/950), que revisou de ofício Despacho anteriormente proferido (fls.257) e reconheceu parcialmente o direito creditório de valores referentes à Cofins não-cumulativa dos períodos de apuração abril a junho de 2004 e homologou parcialmente as declarações de compensações apresentadas, até o limite do direito creditório reconhecido.

A revisão de ofício teve origem na entrega de PER/DCOMP complementar por parte da interessada. O Fiscal encarregado de verificar os créditos pleiteados nas novas PER/DCOMP constatou a existência parcial de direito creditório reconhecido anteriormente, elaborando a Informação Fiscal de fls.922/943, indicando as seguintes irregularidades:

- a) Não inclusão na base de cálculo das contribuições em comento de receitas recebidas a título de crédito fiscal denominado Fundopem;*
- b) Exclusão indevida da base de cálculo das contribuições de Vendas equiparadas à exportação;*
- c) Inclusão indevida de créditos calculados sobre despesas relativas a transporte realizado com frota própria;*
- d) Inclusão indevida de créditos calculados sobre Bonificações por Fidelidade e por Rastreabilidade pagas a fornecedores de gado;*

Na manifestação de inconformidade (fls.1008/1049), tempestivamente apresentada, a interessada alega, preliminarmente, a litispendência administrativa do presente processo com o de n.º 11080.011387/2008-69, cujo objeto são autos de infração relativos ao PIS e à Cofins não-cumulativos dos períodos de apuração abril de 2004 (somente PIS) e agosto de 2004 a dezembro de 20,05 (ambas contribuições), onde estariam sendo discutidas as mesmas glosas objeto do presente manifestação. Pleiteia o cancelamento da cobrança dos valores compensados, uma vez que não haveria decisão definitiva proferida no processo principal (11080.011387/2008-69).

No que diz respeito ao crédito calculado sobre Bonificações por Fidelidade e por Rastreabilidade pagas a fornecedores de bois vivos, afirma que o preço deste insumo é composto por três elementos:

a) o preço de tabela por quilo, a rendimento; b) um adicional pelo fato dos animais atenderem ao requisito da rastreabilidade (denominado bonificação por rastreabilidade); e c) um adicional pela qualidade da carne do exemplar (boi), definido pelo percentual de gordura em relação ao volume total da carcaça e pela regularidade das entregas de animais pelo produtor rural (denominado bonificação por fidelidade);

Dessa forma, acredita que tanto o crédito presumido calculado sobre aquisições pessoas físicas como o crédito calculado sobre aquisições de pessoa jurídica deveriam incidir sobre essas parcelas que compõem o preço total dos insumos. Essas parcelas constariam das notas fiscais e dos contratos de fornecimento celebrado entre as partes, não se dissociando do preço das mercadorias.

Pondera ser o produto final dependente da qualidade dos insumos, informando que seus clientes impõem condições para aquisição da carne. Exemplifica afirmando que a rastreabilidade do animal é obrigatória na venda para países europeus.

Passa a descrever o circuito de produção da carne, a qual se inicia com a aquisição do animal vivo com o transporte em veículo adequado, passando pelo abate e condições de higiene e refrigeração. Alega ser do produtor da carne toda a responsabilidade com o seu transporte e conservação, sendo justamente a conservação, o correto manuseio e abastecimento do mercado, o que o produtor da carne agregaria ao seu produto. Sendo assim, os caminhões boiadeiros e demais veículos pesados, com câmaras frias móveis seriam partes integrantes e indissociáveis da produção e fornecimento da carne.

Alega que a redação inicial dada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 albergaria a depreciação de todos os bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados no processo de produção dos bens a serem vendidos, gerando créditos passíveis de dedução das contribuições para o PIS e a Cofins. Acredita que os veículos que transportam gado até a planta frigorífica, bem como aqueles que fazem transporte de produtos em produção entre as plantas e ainda os veículos que transportam o produto pronto até o consumidor cumpriram papel imprescindível no processo de produção do alimento, estando a qualidade de seu produto intrinsecamente relacionado ao adequado transporte.

Alega afronta ao princípio da isonomia por entender que se contratasse o transporte de terceiros teria direito a tal crédito.

Discorda da tributação dos valores recebidos do Fundopem, afirmando que se trata de um financiamento de parcela de até 75% do ICMS devido mensalmente pelo estabelecimento incentivado, observados alguns limites. Afirma que as isenções ou reduções de tributos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos se caracterizam, no âmbito da legislação tributária, como subvenções para investimentos. A legislação do imposto de renda exclui expressamente da sua base tributável o valor recebido a título de subvenção. A Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008 ao instituir o “regime tributário de transição” referendou a neutralidade dos incentivos fiscais para fins de incidência dos tributos sobre a renda e a receita. Os valores colocados à disposição do subvencionado para que este os aplique exclusivamente na instalação ou ampliação do empreendimento objeto do incentivo fiscal. Devem ser registrados como reserva de capital, fazendo parte dos resultados não-operacionais, não sendo computados na determinação do lucro real. Não há renda nem provento se não houver acréscimo patrimonial. Subvenções para investimento não compõem a receita bruta da pessoa jurídica e portanto não deveriam compor a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins. Junta demonstrações financeiras da

empresa onde estaria comprovado que os valores recebidos foram registrados como reserva de capital e utilizados para compensação de prejuízos no exercício de 2006, tudo conforme determinado pela legislação para enquadramento como subvenção de investimento.

Ataca a determinação contida no § 1º do art. 45 do decreto n.º 4.524/2002 que considera 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. Entende que as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 não teriam estabelecido tal requisito, excedendo-se o Poder Executivo na regulamentação, e o Fisco na exigência de comprovação de remessa para recinto alfandegado.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foram exaradas as ementas abaixo transcritas. (e-fls. 1238)

Assumo: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

FUNDOREM - BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO.

Resta irrelevante se os valores ora discutidos classificam-se como subvenções para investimento ou para custeio, dado coadunarem-se, de um ou de outro modo, com a receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio, sendo que, independentemente da natureza jurídica apurada, tal receita não se encontra dentre as possíveis de exclusão da base de cálculo da contribuição que é a universalidade das receitas.

VENDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA - ISENÇÃO - Para gozar do benefício previsto no art. 6º, III da Lei n.º 10.833/2003 as vendas efetuadas para empresa comercial exportadora devem ser comprovadas.

CRÉDITO - IMPOSSIBILIDADE - Apenas os custos e as despesas elencadas nos incisos do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 geram créditos de Cofins pela sistemática da não-cumulatividade. -

BONIFICAÇÃO DE RASTREABILIDADE E BONIFICAÇÃO DE FIDELIDADE - CRÉDITO - POSSIBILIDADE -

Não há como dissociar do valor do insumo o montante pago ao produtor a título de Bonificação por Fidelidade e por Rastreabilidade, uma vez que esses valores dependem diretamente das características do insumo. Irresignada, a Recorrente aprestou Recurso Voluntário (e-fls. 1251, 21.jun.2010) por meio do qual insurgiu-se contra o Acórdão de e-fls. 1238, submetendo a questão a este Colegiado

Acompanhou o Recurso Voluntário de, dentre outros documentos, da decisão administrativa e Recurso Voluntário apresentados no processo administrativo 11080.011387/2008-69, processo que pleiteia que seja julgado em conjunto com o presente.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção de Julgamento decidiu em 14/12/2021 por sobrestar no CARF o julgamento do presente processo até o julgamento final do processo n.º 11080.011387/2008-69.

Concluído o julgamento do processo referido no parágrafo anterior, o presente processo foi sorteado e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Conhecimento

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

Preliminar

A recorrente alega em sede de preliminar a ocorrência de litispendência administrativa na esteira do processo administrativo n.º 11080.011387/2008-69, tendo em vista que foi este processo que levou ao indeferimento do pedido de compensação constante deste PAF. Neste sentido, afirma que o prosseguimento do julgamento deste processo é arbitrária e ilegal, entendendo que a decisão de piso contrária à litispendência administrativa deve ser reformada em face da improcedência do prosseguimento do presente processo desconsiderando o processo administrativo n.º 11080.011387/2008-69. Destaca ainda que, por ter protocolado recurso administrativo contra a decisão que julgou em primeira instância o citado processo, continuou-se a fase litigiosa do procedimento administrativo com a devida suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151 do CTN. Conclui vindicando a reforma da decisão recorrida e a decisão que indeferiu a compensação de modo que a análise da compensação seja procedida após o julgamento do processo administrativo n.º 11080.011387/2008-69.

Apesar de a recorrente ter razão em relação a necessária vinculação do resultado do processo administrativo n.º 11080.011387/2008-69 com o presente processo, ambas as decisões foram proferidas de acordo com o que restou constatado e decidido em cada fase processual (lançamento/análise de compensação e decisões de primeira instância) de ambos os processos. Destaque-se que não há que se falar em aguardar o resultado final do julgamento do processo n.º 11080.011387/2008-69 para, então, proferir decisão na análise do pedido de compensação. Isto porque, conforme previsto no §5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, ao ultrapassar o prazo de 5 anos da data da entrada da declaração de compensação, esta há de ser homologada tacitamente.

No que concerne ao presente julgamento, entendo que o correto seria o julgamento conjunto com o do processo n.º 11080.011387/2008-69 pois, além de se tratar de períodos de apuração coincidentes e mesmas matérias, não haveria decisões conflitantes em ambos os processos. Entretanto, o contencioso administrativo do processo n.º 11080.011387/2008-69 já se encerrou e, inclusive, já se encontra na Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de cobrança conforme o resultado final da decisão administrativa.

Relevante destacar que a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção de Julgamento sobrestou o julgamento do presente processo até a conclusão do julgamento do

processo n.º 11080.011387/2008-69, o que veio a ocorrer em 18/06/2018 quando da decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º 9303-006.864 e juntada ao presente processo nas e-fls. 1551 a 1567.

Diante do exposto, afasto o argumento liminar de litispendência arguida pela recorrente e passo ao julgamento do mérito.

Mérito

No que concerne ao mérito, a Recorrente apresenta argumentos relacionados a improcedência das seguintes glosas: 1) Dos Créditos sobre Despesas de Transporte com Frota Própria, Dos Encargos de Depreciação de Veículos Pesados e Dos Créditos Extemporâneos sobre Depreciação de Máquinas e Equipamentos.

Vindica ainda os seguintes pontos relacionados a receitas indevidamente consideradas na base de cálculo pela autoridade fiscal: 2) Da não incidência das contribuições sobre o FUNDOPEM; 3) Das vendas equiparadas a exportação.

Antes de adentrar na análise pontual de cada alegação, conforme já descrito no relatório acima, este processo de compensação é decorrente de procedimento fiscal que resultou na análise e indeferimento parcial de créditos pleiteados.

Perceba que a formalização do presente processo se deu no ano de 2004 e que o auto de infração consubstanciado no processo n.º 11080.011387/2008-69 somente foi formalizado em 2008, portanto por decorrência do presente processo em face do referido indeferimento parcial da declaração de compensação tendo em vistas que as glosas de créditos e a inclusão de receitas na base de cálculo da COFINS não foram consideradas pela interessada.

Portanto, apesar de ter entendido que o correto seria o julgamento conjunto com o do processo n.º 11080.011387/2008-69, em face dos períodos de apuração e matérias coincidentes, entendo que cabe uma análise e julgamento do presente processo de forma independente daquele, mesmo que conflitante com o resultado final daquele julgamento, especialmente porque aquele ocorreu sem levar em consideração de forma objetiva o conceito de insumos definido na decisão proferida no REsp. n.º 1.221.170-PR e nas orientações decorrentes contidas na Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e no Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018.

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

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

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

do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapolou as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

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

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

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

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

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

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

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o

conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

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

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

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

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

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

[...]

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

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

Em julgamento do REsp. nº 1.221.170-PR realizado em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça proferiu nova decisão, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabelecendo o conceito de insumo bem como adotando diretrizes para os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a seguir a ementa do referido julgado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

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

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o

desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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

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

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

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

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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

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

1) Dos Créditos sobre Despesas de Transporte com Frota Própria, Dos Encargos de Depreciação de Veículos Pesados e Dos Créditos Extemporâneos sobre Depreciação de Máquinas e Equipamentos

A Recorrente começa suas alegações apresentando uma descrição sucinta do circuito de abastecimento de carne no mercado nacional, que se inicia com a aquisição do animal vivo e em seguida o seu transporte em caminhões específicos para o matadouro onde serão abatidos. Destaca que esse transporte precisa ser em horários determinados conforme as condições do clima de cada época e região, ressaltando que as velocidades e modo de condução dos veículos devem ser diferenciados por se tratar de carga viva. Existe ainda eventual transporte de carcaças entre unidades de processamento, bem como o transporte das carnes embaladas aos clientes conforme regras estabelecidas pela vigilância sanitária.

Diante desta condição específica, a recorrente incluiu na base de cálculo das contribuições as despesas com combustível e manutenção dos veículos próprios utilizados no transporte de bois e carnes, os encargos de depreciação desses mesmos veículos e as despesas com locação de veículos necessários para a complementação de sua capacidade de transporte dos animais e da carne fresca, ressaltando que tais informações foram prestadas ao Fisco e repetidos nos anexos ao auto de infração. Ressalta que, de acordo com as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados no processo de produção dos bens a serem vendidos poderia ser incluída na base de cálculo dos créditos presumidos do PIS e da COFINS. Nesta linha da norma, os veículos que transportam o gado ou o produto acabado são indispensáveis para o seu processo de produção e, via de consequência, as despesas com a manutenção destes veículos e com o combustível utilizado no transporte e nas câmaras frias geram direito a crédito tanto do PIS quanto de COFINS.

Sobre esse tema a DRJ assim decidiu:

A interessada apurou créditos sobre as despesas relativas a transporte realizado com frota própria e materiais de consumo. Essas despesas não se enquadram no conceito de insumo estabelecido pelo inciso II, art. 3º da Lei nº 10.833/2003 c/c § 4º, I, alínea a do Iart. 8º da IN SRF nº 404/2004. Entende-se por insumo, conforme determinado por essa legislação, apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Portanto, mesmo que essas despesas sejam necessárias ao funcionamento do Frigorífico não há previsão legal para o cálculo de créditos passíveis de dedução da contribuição devida.

Já os encargos de depreciação para os períodos em análise estavam limitados aos bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, nos termos do disposto no inciso VI do art. 3º da lei nº 10.833/2003, não estando correta a alegação da empresa de que a legislação vigente à época dos fatos

geradores em análise permitiria o desconto de créditos sobre a totalidade dos bens incorporados ao ativo imobilizado. Os veículos pesados fazem o transporte do boi vivo até o local de abate e da carne industrializada, entretanto não se enquadram no conceito de bens de produção, pois não são utilizados para promover qualquer tipo de transformação da matéria prima em produto acabado.

A interessada argumenta que todos os valores creditados são necessários à produção, a conservação e ao transporte da carne, portanto seriam passíveis de creditamento. Ressalte-se novamente que apenas os custos e despesas expressamente nominados pela legislação são passíveis de gerar crédito, estando equivocado o raciocínio da empresa, no qual todo o custo ou despesa necessário à obtenção do produto final poderia gerar crédito.

Tenho um posicionamento formado no sentido de que o conceito de insumo, para fins de tomada de créditos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, está necessariamente vinculado ao processo produtivo ou prestação de serviço executados pelo contribuinte conforme já exposto linhas acima. Destaque-se ainda ser imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, seja direta ou indiretamente.

Passando ao caso concreto, estamos diante de uma empresa industrial cujo objeto constante do seu contrato social é “*o abate, industrialização, comercialização, importação e exportação de gado bovino, suíno, ovino, equino e aves em geral, para si e para terceiros, bem como a armazenagem e estocagem e o transporte rodoviário de cargas em geral, para si e para terceiros, em territórios intermunicipal, interestadual e internacional*”. Neste sentido, entendo que os argumentos apresentados pela recorrente em sede de manifestação de inconformidade e recurso voluntário, demonstrando todas as atividades desde a aquisição do seu principal insumo (animais vivos), passando pelo abate e entrega da carne fresca produzida. Sendo que a atividade de transporte constante do objeto social também foi bem delineada pela recorrente e, neste caso específico, as despesas com os caminhões próprios para a atividade bem como com locação de outros veículos para fins de complementar sua capacidade de transportes podem ser considerados como créditos da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e da COFINS.

Este também foi o entendimento esposado no Acórdão n.º 9303-010.081 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do I. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, o qual reproduzo a sua ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS DE CARGA. LOCAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com veículos de cargas, pagas a pessoas jurídicas, vinculados à atividade econômica de prestação de serviços de transportes, constituem custos dos serviços prestados e, conseqüentemente, insumos dessa atividade, gerando créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor devido sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CUSTOS/DESPESAS. TRANSPORTE. VEÍCULOS. FROTA PRÓPRIA. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas de transporte com veículos de frota própria incorridos com o transporte de animais vivos para abate integram o custo da matéria-prima da atividade

econômica desenvolvida pelo contribuinte, processamento e industrialização de carnes destinadas à alimentação humana; assim tais custos/despesas enquadram-se como insumos dessa atividade, gerando créditos passíveis de descontos da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

DESpesas/CUSTOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. VEÍCULOS DE CARGA. FROTA PRÓPRIA. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com encargos de depreciação dos veículos de carga da frota própria, utilizados no transporte de matérias-primas e de mercadorias, geram créditos da contribuição, passíveis de descontos da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CONTABILIZAÇÃO EM RESERVA DE CAPITAL. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE.

Antes do advento do regime tributário de transição, não são tributadas pela contribuição para o PIS, regime não cumulativo, as subvenções para investimento devidamente contabilizadas em conta de reserva de capital.

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

2) Da não incidência das contribuições sobre o FUNDOPEM

Neste tópico a questão controvertida se refere ao tratamento jurídico-contábil do valor recebido a título de incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul (FUNDOPEM) como subvenção para fomento da atividade. Afirma a recorrente se tratar de subvenções para investimentos derivadas das isenções ou reduções de tributos concedidas pelo governo do estado. Acrescenta que a MP 449/2008 ao instituir o regime tributário de transição decorrente de novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007, referendou que os incentivos fiscais são absolutamente neutros para fins de incidência dos tributos sobre a renda. A recorrente reproduziu os artigos 15 a 18 da referida MP (posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09). Cita ainda posicionamentos da Secretaria da Receita Federal e do Conselho de Contribuintes sobre o referido entendimento em sintonia com a MP nº 449/08. Portanto, entende que pelo fato de as subvenções para investimento não terem transitado pelas contas de resultado, não há que se falar em sujeição aos tributos incidentes sobre a renda (IRPJ/CSLL) ou sobre o faturamento (PIS/COFINS). Destaca ainda que o art. 443 do RIR/99 menciona que subvenções para investimentos não compõem a receita bruta da pessoa jurídica subvencionada e não são base de cálculo do PIS/COFINS.

Reforça que, ainda que não se entenda que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados se caracterizem como subvenção para investimento, mas como subvenção para custeio, o que resultaria em incidência da tributação pelo IRPJ/CSLL, ainda assim seria incabível o seu enquadramento no conceito de receita tributável pelo PIS/COFINS. Para tanto, cita dissertação apresentada por José Antonio Minatel (PUC, 12.05.2005, São Paulo, p. 295/296 e 298) e decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou sobre esse tema no processo nº 11080.008890/2007-56 da própria recorrente, no qual ficou decidido por unanimidade que as subvenções concedidas pelos Estados, devidamente contabilizadas como reserva de capital e sempre consideradas como para investimento (art. 9º da LC 160/17), não

integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins. Portanto, por concordar com o entendimento esposado no Acórdão n.º 9303-009.683, adoto como minhas as razões de decidir consubstanciadas no voto do I. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, a seguir reproduzidas:

1) Tributação das receitas auferidas com o Fundopem/RS.

Importante destacar que o acórdão recorrido firmou o entendimento de que tratam-se de subvenções para investimento recebido do setor público e que se caracterizam como receitas, para fins de tributação da Cofins no regime não-cumulativo. No presente caso os fatos geradores abrangem o período de 01/10/2005 a 31/12/2005. Parto do pressuposto que elas foram contabilizadas em contas de reserva de capital, pois o contribuinte faz essa afirmação desde sua manifestação de inconformidade e tal assertiva nunca foi combatida pelas instâncias de julgamento. Diante desse contexto, utilizo como razão de decidir, parte do voto vencedor do ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no acórdão n.º 9303-007622, de 20/11/2018, no qual fez uma abordagem completa da tributação das subvenções em amplo arcabouço normativo. Abaixo transcrição da parte que interessa:

Contextualização do Problema

Trata-se da discussão acerca do tratamento tributário dado a subvenções deferidas pelo Poder Público Estadual a contribuintes sujeitos a tributos federais. Resumidamente, é discutido se o valor recebido integra, ou não, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

Para deslinde da questão, é necessário conhecer os conceitos de subvenção para custeio e para investimento e seu tratamento fiscal ao longo do tempo. Assim, de forma resumida, encontram-se apresentados, a seguir, separadamente o referido tratamento em três períodos distintos:

(a) durante a vigência da redação original da Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das S/A) até o advento da Lei n.º 11.638, de 2007, lembrando que nesse período, a partir do biênio 2003/2004 conviveram, durante esse período, as sistemáticas cumulativa e não cumulativa das contribuições sob análise;

(b) durante a vigência do Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei n.º 11.941, de 2009, de 2008 a 2014; e

(c) a partir da vigência da Lei n.º 12.973, de 2014.

Ainda será necessário analisar os efeitos da Lei Complementar n.º 160, de 2017, que alterou o art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, para considerar todas as subvenções relativas ao ICMS como sendo subvenções para investimento, inclusive de forma retroativa, aplicando-se essa definição a processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Primeiro Período, até 2007

Até 2007, período da vigência da redação original do art. 183 da Lei das S/A, encontrava-se disposto em seu § 1º, que deveriam ser classificados como reservas de capital as doações e subvenções recebidas para investimento. A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

*§ 1º Serão classificadas como **reservas de capital** as contas que registrarem:*

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimento.

...

(grifos na transcrição)

A característica da Reserva de Capital é a de ser composta por valores oriundos da contribuição de proprietários ou outros interessados no resultado da companhia, sem característica de exigibilidade, ou seja, a título definitivo.

À época, a Lei das S/A entendeu que subvenções para investimento enquadrar-se-iam nessa categoria, por serem contribuições do Poder Público para a atividade da companhia, o que é de interesse para o Estado. Por outro lado, diferente era o conceito de subvenção para custeio, composta por contribuições do Estado cujos valores eram utilizados para fazer frente aos custos da atividade e, assim, poderiam influir nos lucros da companhia, que poderia ser distribuído aos proprietários.

Nesse sentido, é importante referir que o valor registrado como reserva de capital não pode ser distribuído aos proprietários, sob pena de perder sua natureza, nos termos do art. 200 da Lei das S/A, até hoje vigente na redação original, conforme a seguir reproduzido:

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

...

Assim, vemos que uma subvenção para investimento era reconhecida diretamente como reserva de capital, sem transitar pelo resultado, conforme lançamento contábil a seguir:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

C = a Reserva de Capital (aumento do Patrimônio Líquido) XXX,XX

O lançamento contábil acima e a respectiva legislação antes referida deixam claro que a subvenção para investimento reconhecida como reserva de capital não caracteriza nem receita nem faturamento. Portanto, não integra a base de cálculo da Cofins ou da Contribuição para o PIS/Pasep, nem na sistemática cumulativa, nem na sistemática não-cumulativa.

Ora, na sistemática cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelo faturamento, nos termos da redação original dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1999, aplicáveis aos fatos geradores ocorridos no período em análise, a seguir reproduzidos:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não compunha o faturamento e, conseqüentemente, não integrava a

Fl. 975

DF CARF MF Fl. 8 do Acórdão n.º 9303-009.683 - CSRF/3ª Turma Processo n.º 11080.008890/2007-56

base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.

Da mesma forma, na sistemática não-cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelas receitas, nos termos do art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei n.º 10.833, de 2003, ambos reproduzidos a seguir, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise:

- Lei n.º 10.637, de 2002

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

- Lei n.º 10.833, de 2003

*Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

(Grifos na transcrição)

Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não caracterizava receita e, conseqüentemente, não integrava a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.

Diferente é o tratamento dado às subvenções que não se enquadravam no conceito de subvenção para investimento, no período. Tais subvenções, denominadas subvenções para custeio eram reconhecidas no resultado das companhias e, compondo o lucro, não tinham qualquer restrição em relação a sua distribuição aos proprietários. O lançamento correspondente a essas subvenções para custeio era o seguinte:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

C = a Receita (aumento do resultado) XXX,XX

O lançamento acima deixa claro que, em que pese a receita de subvenção para custeio não caracterizar faturamento, ela se enquadra no conceito de receita e, assim:

- não compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei n.º 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

(...)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte nesta matéria.

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

3) Das vendas equiparadas a exportação

O último tópico controvertido se refere a possibilidade de exclusão das receitas operacionais originárias de vendas para a empresa comercial exportadora da base de cálculo da COFINS.

A Recorrente afirma que o art. 6º, III da Lei n.º 10.833/03 prevê expressamente esta possibilidade. Desta que o procedimento adotado por ela foi exatamente este: “vendas para empresas exportadoras”. Destaca que o §1º do art. 45 do Decreto n.º 4.524 estabelece que os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados são considerados com o fim específico de exportação. Afirma que o fundamento utilizado Fisco é de que o contribuinte não teria comprovado o envio da mercadoria diretamente para recinto alfandegado, entretanto os dispositivos da lei ordinária não demandaram tal requisito. Portanto, o regulamento não poderia demandar mais do que a lei previu, mas apenas regular o nela estabelecido.

A decisão recorrida decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade com os seguintes fundamentos:

De acordo com o Relatório de Ação Fiscal, as notas fiscais que albergariam as operação de vendas equiparadas à exportação não cumprem os requisitos determinados pela legislação que regula a matéria.

A Lei n.º 10.637/2002 e a Lei n.º 10.833/2003 ao tratarem do assunto assim determinaram:

(...)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, extrai-se que as contribuições para o PIS e para a Cofins não incidem sobre as vendas para empresas comercial exportadora desde que com fim específico de exportação. Resta, portanto, verificar o que seria uma venda com fim específico de exportação.

O Decreto n.º 4.524/2002 definiu no § 1º do art. 45 a expressão “fim específico de exportação”:

(...)

Portanto, pela leitura conjunta dos dispositivos acima transcritos existem dois requisitos a serem preenchidos pela autuada para que a receita oriunda desta operação esteja ao abrigo da isenção estabelecidas pelo art. 5º, III da Lei n.º 10.637/2002 e pelo art. 6º, III da Lei n.º 10.833/2003. Em primeiro lugar, a empresa adquirente deve ser uma empresa comercial exportadora e, em segundo lugar, a venda deverá ser efetuada com fim específico de exportação, ou seja, os produtos deverão ser remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Aponta o Fiscal autuante que a empresa deixou de observar o disposto no §1º do art. 45 do decreto n.º 4.524/2002. A interessada, por outro lado, não contesta tal alegação

apenas ataca a regulamentação efetuada pelo Decreto n.º 4.524/2002, afirmando que este estaria extrapolando o determinado pelas leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

Observo inicialmente que o art. 7.º da Portaria MF n.º 58, de 17 de março de 2006, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJS), estabelece que o julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, dispositivo que lhe vincula às normas legais e regulamentares, bem assim ao entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos, motivo pelo qual, na solução do presente litígio, deverá obrigatoriamente ser aplicada a definição dada pelo § 1.º do art. 45 do Decreto n.º 4.524/2002.

Por outro lado, destaco não ser verdadeira a ilação de que a fiscalização teria admitido que os produtos em questão foram exportados. Não consta do Relatório Fiscal tal afirmação. O Fiscal atuante apenas relata não ter entrado no mérito da discussão a respeito da efetiva exportação da mercadoria, deixando de considerar isenta as operações, por que não teria sido comprovado que as mercadorias foram remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Entendo que a decisão de piso andou bem. Para que as contribuições para o PIS/COFINS incidentes sobre vendas destinadas ao mercado externo, via comercial exportadora, sejam isentas, necessário que ocorra a remessa das mercadorias para recintos alfandegados e/ou para embarques direto, em nome da exportadora.

Destaque-se ainda que o Decreto-Lei n.º 1.248/1972 tratou sobre operações de exportação de mercadorias adquiridas no mercado interno via comercial exportadora com o fim específico de exportação assim dispôs:

“Art. 1.º 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.*

Voltando ao caso concreto, a Recorrente desde o procedimento fiscal não demonstra e nem apresenta documentos com vistas a comprovar que as mercadorias foram remetidas para recintos alfandegados e/ou diretamente para o porto de embarque, por conta e ordem de comercial exportadora. Portanto, incabível os argumentos apresentados também em sede de recurso voluntário.

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

Da conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para: 1) reverter as glosas dos créditos referentes às despesas de transporte de animais vivos e carne fresca, seja com frota própria ou através daquelas alugadas; 2) reverter as glosas referentes a encargos de depreciação dos caminhões de sua propriedade utilizados no referido transporte; 3) excluir da base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins as subvenções para investimentos concedidas pelos Estados.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva