



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11041.000614/2004-63
Recurso n° 222.229 Voluntário
Acórdão n° **3802-00.472 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 01 de junho de 2011
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente FRIGORÍFICO MERCOSUL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITO FISCAL DO PROGRAMA FUNDOPEM. RECEITA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Integra a base de cálculo da Cofins não-cumulativa, o valor da receita de subvenção para investimento, recebido a título de crédito fiscal presumido do Programa Fundopem.

RECEITA DE VENDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. NÃO COMPROVADA A REMESSA PARA EMBARQUE DE EXPORTAÇÃO OU PARA RECINTO ALFANDEGADO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. OBRIGATORIEDADE.

Somente os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação. O não atendimento desse requisito descaracteriza a operação como exportação, submetendo a receita auferida a incidência normal da Cofins.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE TRANSPORTE EM FROTA PRÓPRIA. NÃO ATENDIMENTO DO CONCEITO DE INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não serem aplicados no processo de fabricação do produto final, não se enquadram no conceito de insumo nem geram direito a crédito da Cofins não-cumulativa as despesas com os serviços de transporte realizados em frota da própria pessoa jurídica.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE VEÍCULOS PESADOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE CARGA. NÃO ATENDIMENTO DO CONCEITO DE INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda proporcionam o direito ao crédito da Cofins não-cumulativa. Por não se enquadrar no conceito de insumo, não dão direito ao referido crédito os encargos de depreciação dos veículos de carga da pessoa jurídica utilizados na própria atividade de transporte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

LITISPENDÊNCIA ADMINISTRATIVA. FALTA DE ATENDIMENTO DE REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre litispendência administrativa se não há identidade quanto ao pedido e à causa de pedir objeto do processo de ressarcimento e compensação e o novo processo de cobrança de crédito tributário formalizado por meio de auto de infração.

CONCOMITÂNCIA. MATÉRIA EM DISCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. RENÚNCIA TÁCITA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. OCORRÊNCIA.

Importa renúncia tácita à instância administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do despacho decisório, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo irrelevante que o processo judicial venha a ser extinto com ou sem julgamento do mérito.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade, REJEITAR as preliminares de nulidade suscitadas; b) por unanimidade, NÃO CONHECER da matéria de mérito referente ao percentual de cálculo do crédito presumido da Cofins, por concomitância com ação judicial; e c) em relação às demais matérias de mérito conhecidas, pelo voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso, para manter na íntegra o Acórdão recorrido. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Solon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi que davam provimento parcial para manter o crédito relativo i) à despesa de transporte com frota própria (somente em relação à compra) relativamente aos subitens combustíveis, manutenção de veículos e pedágio; e ii) ao valor do encargo de depreciação dos veículos pesados, e; Vencidos os Conselheiros Solon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi que também excluam da base de cálculo os valores das receitas de subvenção para investimento, recebidas a título de incentivo fiscal do Programa Fundopem.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

EDITADO EM: 10/06/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Tatiana Midori Migiyama, Solon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 10-24.669, de 15 de abril de 2010 (fls. 1.014/1.021), proferido pelos membros da 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), em que, por unidade de votos, indeferiram a preliminar de litispendência administrativa, por ausência de previsão normativa, não conhecer da manifestação de inconformidade, quanto à discussão do percentual incidente sobre compras de insumos de pessoas físicas no cálculo do crédito presumido, tendo em vista a identidade de objeto com questão levada ao crivo do Poder Judiciário, declarando a definitividade da discussão na esfera administrativa quanto a este aspecto. No mérito, quanto às questões não abrangidas pela ação judicial, julgaram procedente em parte a manifestação de inconformidade, cancelando a glosa dos valores relativos às Bonificações por Fidelidade e por Rastreabilidade, e não homologaram as compensações declaradas, tendo em vista a inexistência de direito creditório passível de compensação, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

FUNDOPEM - 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 nº 10.833/2003 as vendas efetuadas para empresa comercial exportadora deverão ter fim específico de exportação.

CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL - A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual-, antes ou posteriormente à autuação/despacho decisório, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

CRÉDITO - IMPOSSIBILIDADE - Apenas os custos e as despesas elencadas nos incisos do art. 3º da Lei nº 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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

Por bem descrever os fatos registrados nos autos até prolação do Acórdão recorrido, adoto o Relatório nele encartado, que segue transcrito:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório emitido pela DRF Pelotas (fls.646/650 e 840), que revisou de ofício Despacho anteriormente proferido (fls.247) e não reconheceu o direito creditório de valores referentes à Cofins não-cumulativa dos períodos de apuração julho a setembro de 2004 e não homologou as declarações de compensações apresentadas.

A revisão de ofício teve origem na entrega de PER/DCOMP complementares por parte da interessada. O Fiscal encarregado de verificar os créditos pleiteados nas novas PER/DCOMP constatou a inexistência de direito creditório reconhecido anteriormente, elaborando a Informação Fiscal de fls.620/644, 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;*
- e) Utilização de alíquota incorreta no cálculo do crédito presumido de insumo adquiridos de pessoas físicas;*
- f) Inclusão indevida de créditos calculados sobre encargos de depreciação de veículos pesados;*

No período julho de 2004 foi apurado excedente de créditos passível de ressarcimento. A Fiscalização utilizou então esse crédito para quitar parte do débito referente ao período agosto de 2004.

Na manifestação de inconformidade, tempestivamente apresentada, a interessada (fls. 669/718) alega, preliminarmente, a litispendência administrativa do presente processo com o de nº 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 e agosto de 2004 e dezembro de 2005, 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).

Passa a discorrer a respeito do crédito presumido sobre insumos adquiridos de pessoas físicas, considerando não existir divergência a respeito do fato da empresa na condição de adquirente de animais vivos para abate possuir o direito de calcular crédito presumido sobre essas aquisições, residindo a divergência no percentual a ser aplicado para o cálculo do referido crédito. Transcreve a legislação que trata do assunto. Defende a aplicação do percentual de 60% (inciso I, § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004) alegando que produz mercadorias classificadas no capítulo 2 e assim faria juz a aplicação deste percentual sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoa física, independente da classificação do insumo em si. Por fim, argumenta que à época dos fatos geradores não existiria o inciso III, do § 3º da Lei 10.295/2004, onde consta o percentual de 35% aplicado pela Fiscalização, entendendo que tal dispositivo só teria sido trazido ao mundo jurídico com o advento da Lei nº 11.488/2007, e portanto, não poderia ser aplicado aos períodos de apuração objeto do presente processo.

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.

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 o transporte de produtos em produção entre as plantas e ainda os veículos que transportam o produto pronto até o consumidor cumpririam 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 nº 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 nº 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 nº 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.

Anexei às fls. 977/1012 cópia da petição inicial do Mandado de Segurança nº 2008.71.00.030121-0, onde a interessada discutiu a alíquota a ser aplicada sobre as aquisições de pessoas físicas para fins de cálculo do crédito presumido.

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele cientificada a Interessada, por via postal (fl. 1.029), em 02/06/2010. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.032/1.089, protocolado em 21/06/2010 (fl. 1.032), em que reapresentou as razões de defesa aduzidas na Manifestação de Inconformidade de fls. 669/718.

Em aditamento, pleiteou a nulidade parcial do Acórdão recorrido, para que fosse apreciada o mérito da questão não conhecida no referido julgado, atinente ao percentual do crédito presumido incidente sobre as compras dos insumos adquiridos de pessoas físicas, sob o argumento de que não se configurou a alegada concomitância de julgamento da dita matéria, por duas razões: (i) o processo judicial não havia se aperfeiçoado, considerando a inexistência de intimação/citação válida da parte impetrada e do litisconsorte passivo necessário, e, (ii) o feito foi extinto sem julgamento de mérito por desistência da parte impetrante, ora recorrente, não tendo sido resolvido o direito material abordado e inexistindo a coisa julgada, formal ou material.

No final, requereu o seguinte:

- a) em preliminar: a.1) fosse reconhecida a litispendência administrativa e anulados os atos processuais a partir do Despacho Decisório, inclusive, retornando os autos à Unidade da Receita Federal de origem, para aguardar a decisão definitiva a ser proferida no processo administrativo nº 11080.011387/2008-69; e a.2) caso não provida a primeira preliminar suscitada, que fosse reconhecida a nulidade da parte da decisão recorrida que não conheceu do mérito, sob o argumento de que houve concomitância com a esfera judicial, com a devolução dos autos à instância *a quo*, para realização de novo julgamento, com apreciação do mérito da matéria que não fora conhecida; e
- b) no mérito: caso rejeitadas as preliminares, fato que admitia apenas a título argumentativo, fosse conhecido e apreciado integralmente o mérito do presente Recurso, inclusive no que toca ao percentual do crédito presumido, para que fosse reformada a decisão recorrida, na parte que lhe foi desfavorável, para que lhe fossem reconhecidos os créditos da Cofins, apurados sob o regime não cumulativo, e canceladas as cobranças dos débitos, com a conseqüente homologação das compensações declaradas.

Em cumprimento ao despacho de fl. 1.237, os presentes autos foram enviados a este Conselho. Na Sessão de fevereiro de 2011, em cumprimento ao disposto no art. 49 do

Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso é tempestivo, foi apresentado por parte legítima, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento, com exceção da matéria que trata do percentual do crédito presumido, por concomitância de ação judicial.

I - DAS PRELIMINARES

Em preliminar, a Recorrente alegou:

- a) nulidade do Despacho Decisório e dos atos processuais subsequentes, sob alegação de que houve litispendência administrativa, uma vez que a matéria discutidas nos presente autos seria a mesma objeto do processo nº 11080.011387/2008-69; e
- b) nulidade parcial do Acórdão recorrido, na parte concernente à questão que abordava a legalidade do percentual do crédito presumido da atividade agropastoril, matéria não conhecida pela instância *a quo*, sob o argumento de que havia concomitância de discussão sobre tal matéria na esfera judicial e administrativa.

Da nulidade por litispendência administrativa.

No presente Recurso, pleiteou a Interessada a reforma do Acórdão recorrido, para que fosse reconhecida a preliminar de litispendência e anulados os demais atos processuais a partir do Despacho Decisório, inclusive, determinado-se o retomo dos autos à Unidade da Receita Federal de origem, para que o julgamento dos presentes autos fosse procedido somente após o julgamento e à luz da decisão definitiva proferida nos autos do processo administrativo de nº 11080.011387/2008-69, que trata da cobrança dos valores da Cofins não-cumulativa (períodos de apuração abril de 2004 e agosto de 2004 a dezembro de 2005) e Cofins não-cumulativa (períodos de apuração agosto de 2004 a dezembro de 2005).

Alegou a Recorrente que o processo nº 11080.011387/2008-69 seria o principal, pois continha a discussão de toda a matéria de mérito objeto deste processo, logo, com a impugnação daquele, estaria suspensa a exigibilidade dos valores nele lançados de ofício, bem como, via de consequência, todos os demais valores exigíveis com base no desdobramento da mencionada ação fiscal, incluindo os débitos cobrados nos presentes autos, em decorrência da não-homologação das compensações declaradas.

Não procede a alegação da Recorrente, com a devida vênia. No caso, embora algumas questões de méritos estejam sendo abordadas em ambos os processos, na verdade, o objeto deste processo é distinto daquel'outro.

Com efeito, enquanto nos presentes autos discute-se o direito ao ressarcimento de créditos da Cofins não-cumulativa do 3º trimestre de 2004 e a não-

Documento assinado digitalmente em 30/06/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 13/06/2011 por SOLON SEHN, Assin

ado digitalmente em 30/06/2011 por REGIS XAVIER HOLANDA

Impresso em 24/02/2016 por EMANOEL WERCELENS PINHEIRO

homologação da compensação dos débitos discriminados nas Cartas de Cobrança de fls. 842/842v, por insuficiência do valor crédito informado, no citado processo a discussão gira em torno da exigência das diferenças dos débitos da Cofins dos meses de abril de 2004 e agosto de 2004 a dezembro de 2005, formalizada por meio de auto de infração.

No âmbito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (PAF) federal, inexistente dispositivo disciplinando a alegada litispendência administrativa. O assunto encontra-se abordado no Código de Processo Civil (CPC), especificamente no inciso V e §§ 1º a 3º do art. 301, que têm a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 301 - Compete-lhe, porém, antes de discutir o mérito, alegar:

(...)

V - litispendência;

(...)

§ 1º Verifica-se a litispendência ou a coisa julgada, quando se reproduz ação anteriormente ajuizada.

§ 2º Uma ação é idêntica à outra quando tem as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

§ 3º - Há litispendência, quando se repete ação, que está em curso; há coisa julgada, quando se repete ação que já foi decidida por sentença, de que não caiba recurso.

(...)

Assim, no âmbito do processo civil, ocorre a litispendência quando duas causas são idênticas quanto às partes, pedido e causa de pedir. Em outras palavras, quando a nova ação que repete outra que já fora ajuizada, sendo idênticas as partes, o conteúdo e o pedido formulado.

Dessa forma, ainda que aplicável ao PAF o referido instituto, por força do princípio da subsidiariedade, no presente caso não restou configurada a alegada litispendência administrativa, haja vista não haver identidade do objeto deste processo com o do processo nº 11080.011387/2008-69, pois, conforme anteriormente demonstrado, o pedido e à causa de pedir são distintas.

Com essas considerações, rejeito a presente preliminar.

Da nulidade parcial do Acórdão recorrido.

No presente Recurso, pleiteou a Interessada que, caso não acatada a primeira preliminar, fosse decretada a nulidade da parte do Acórdão recorrido que não conheceu da questão de mérito, atinente ao percentual do crédito presumido incidente sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas, sob o argumento de que a matéria fora submetida ao crivo do Poder Judiciário, por meio do Mandado de Segurança nº 2008.71.00.030121-0, configurando **concomitância entre as instâncias administrativa e judicial.**

Alegou a Recorrente que não existiu a mencionada concomitância, por duas razões: (i) o processo judicial não havia se aperfeiçoado, considerando a inexistência de intimação/citação válida da parte impetrada e do litisconsorte passivo necessário, e, (ii) o feito foi extinto sem julgamento de mérito, por desistência da parte impetrante, ora recorrente, não tendo sido resolvido o direito material, inexistindo a coisa julgada, formal ou material.

Com devido respeito, não procedem as alegações da Recorrente, haja vista que, a simples propositura, pelo contribuinte, da ação judicial “importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”, conforme expressamente determina o § 2º do art. 1º¹ do Decreto-lei nº 1.737, de 1979, e o parágrafo único do art. 38² da Lei nº 6.830, de 1980, a seguir transcritos:

Art. 1º - Serão obrigatoriamente efetuados na Caixa Econômica Federal, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, ao portador, os depósitos:

(...)

§ 2º - A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.

(...)

*Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de **mandado de segurança**, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.*

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Nos termos do art. 263 do CPC, a ação judicial considera-se proposta na data em que a petição inicial é despachada pelo juiz, ou simplesmente distribuída, onde houver mais de uma vara. Todavia, em relação a réu, só produz os efeitos mencionados no art. 219 do CPC depois da citação válida.

Logo, em conformidade com o referido comando legal, não é necessário que haja citação válida da Fazenda Nacional ou da autoridade coatora (no caso de mandado de segurança), nem tampouco que haja decisão de mérito, como suscitado pela Recorrente, para

¹ “Art. 1º - Serão obrigatoriamente efetuados na Caixa Econômica Federal, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, ao portador, os depósitos:

(...)

§ 2º - A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto”.

² “Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”.

que se materialize a renúncia tácita ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

De qualquer forma, para que se configure tal impedimento, resulta de todo irrelevante que o processo tenha sido extinto, no judiciário, com ou sem julgamento do mérito, nos termos do art. 267 do CPC.

É de sabença que não se aplica ao processo de mandado de segurança o disposto no art. 214 do CPC, conforme alegação da Recorrente. Neste sentido, dispõem os arts. 19 e 20 n.º Lei n.º 1.533, de 31 de dezembro de 1951 (revogada), bem como o art. 26 da Lei n.º 12.016, de 7 de agosto de 2009 (revogadora).

Por oportuno, cabe esclarecer que, no âmbito do citado Mandado Segurança, foi proferida decisão liminar³, com seguinte teor, *in verbis*:

DECISÃO (liminar/antecipação da tutela)

Em um juízo preliminar, parece-me correta a interpretação da autoridade impetrada.

Em síntese, o artigo 8º, § 1º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, estabelece que a pessoa jurídica que produza mercadoria de origem animal, classificada no capítulo 2 da NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS e COFINS, 60% da alíquota incidente sobre o valor das aquisições de produtos de origem animal classificados no capítulo 2 da NCM. De sua vez, a pessoa jurídica que produz mercadoria de origem animal, igualmente classificada nos capítulos 2 e 3 da NCM, porém, tenha adquirido produtos que não se enquadrem no capítulo 2 (entre outros), poderão deduzir das contribuições (PIS e COFINS) 35% da alíquota incidente sobre as mencionadas aquisições.

Veja-se que a regra diferencia dois momentos: [i] a produção; [ii] a aquisição da mercadoria de origem animal.

No caso dos autos, a impetrante produz mercadoria de origem animal, classificada nos capítulos a que faz referência o caput do artigo 8º; contudo, as aquisições não se enquadram no inciso I, porém, na hipótese residual do inciso III (35% da alíquota sobre o valor da aquisição de "demais produtos").

No mais, não vejo nulidade no auto de infração, capaz de ser corrigida ab initio.

Ante o exposto, indefiro a liminar. (1) Intime-se. (2) Notifique-se para prestar informações. (3) Abra-se vista ao Ministério Público Federal.

Porto Alegre, 25 de novembro de 2008. (grifos do original)

Além disso, a referida decisão foi agravada perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), dando origem ao Agravo de Instrumento nº 2008.04.00.042442-0/RS, em que a Relatora Designada proferiu a seguinte decisão⁴, *in verbis*:

É o relatório. Decido.

O presente recurso deve observar o disposto na Lei nº 11.187/2005 que alterou os artigos do CPC que normatizam o processamento do agravo de instrumento.

Nos termos da referida alteração legislativa, os artigos 522 e 527 passaram a estabelecer, como regra, o agravo retido, reservando o agravo de instrumento, propriamente dito, para atacar as decisões que: inadmitirem a apelação; abordarem os efeitos de recebimento do apelo e para aquelas decisões que possam causar às partes lesão grave e de difícil reparação. Sendo que para a última o ônus de comprovar tal lesão é do recorrente.

Na espécie, não logrou a parte agravante demonstrar onde residiria o risco de lesão e de difícil reparação a justificar a concessão do provimento negado no primeiro grau. Como bem apontou o juízo a quo, verbis " não vejo nulidade no auto de infração, capaz de ser corrigida ab initio". Assim, não havendo demonstração de situação excepcional a justificar a admissão do agravo de instrumento, inviável o processamento do recurso.

Por fim, sinalo que não se pode confundir os prejuízos financeiros que a parte possa vir a sofrer com o dano irreparável ou de difícil reparação previsto no instituto processual civil.

Assim sendo, converto o agravo de instrumento em agravo retido e determino sua remessa à Vara de origem, por se tratar de decisão irrecorrível (art. 527, § único, CPC).

Intimem-se.

Porto Alegre, 27 de novembro de 2008.

Tais decisões representam a prova inequívoca de que, antes da extinção da referida ação judicial, a respectiva relação jurídico-processual já se encontrava devidamente consolidada. Ademais, o citado pedido de desistência somente foi apresentado depois proferidas as referidas decisões judiciais.

De qualquer forma, a simples propositura da referida ação judicial, para discutir o percentual do crédito presumido incidente sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas, questão também objeto deste processo, implica renúncia tácita à instância administrativa, por coincidência de matéria litigiosa levada à apreciação desta instância e da instância judicial.

No mesmo sentido, consolidou-se a jurisprudência deste e. Conselho, conforme entendimento consignado na Súmula Carf nº 1, divulgada por intermédio da Portaria Carf nº 106, de dezembro de 2009, o cujo enunciado segue transcrito:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Com essas considerações, rejeito a presente preliminar e, em conformidade com a decisão de primeiro grau, também não conheço da referida matéria, em razão da concomitância de ação judicial proposta com o mesmo objeto.

Superadas todas as questões preliminares, passo a análise do mérito da presente lide.

II - DO MÉRITO

Em relação ao mérito, pelas razões expostas no tópico precedente, deixo de conhecer da matéria referente ao percentual de cálculo do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidente sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas. Dessa forma, resta analisar apenas as seguintes questões:

- a) não inclusão na base de cálculo da Cofins dos valores: a.1) das receitas de subvenção para investimento, recebidas a título de incentivo fiscal (crédito presumido), concedido pelo governo do Estado do Rio Grande do Sul, no âmbito do Programa Fundopem; e a.2) das receitas equiparadas à exportação, decorrentes das vendas realizadas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação; e
- b) inclusão indevida, na base de cálculo dos créditos da dita Contribuição, do valor b.1) das despesas com transporte realizado em frota própria e b.2) dos encargos de depreciação de veículos pesados.

II.1 - Das Receitas não Incluídas na Base de Cálculo da Contribuição

Na apuração do valor dos débitos da Cofins do período em apreço, a Interessada excluiu da base de cálculo os valores das receitas de (i) subvenção para investimento, recebidas a título de incentivo fiscal do Programa Fundopem, e (ii) equiparadas à exportação, decorrentes das vendas realizadas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Das receitas recebidas a título de incentivo fiscal do Fundopem.

Segundo o item 1 da Informação Fiscal que serviu de fundamento para o prolação da decisão consignada no contestado Despacho Decisório, os valores recebidos a título de crédito presumido do Programa Fundopem integravam a base de cálculo da Cofins, definida no *caput* e § 1º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, pois, de acordo com disposto no § 3º do referenciado artigo 1º, não havia previsão para exclusão desse tipo receita do cômputo da referida base de cálculo.

No mesmo sentido, o Órgão julgador *a quo* manteve incólume a decisão consignada no citado Despacho Decisório, com respaldo no argumento de que, dada a universalidade do conceito legal da base de cálculo da Cofins, independentemente do tipo de

subvenção (corrente ou para investimento), este tipo de receita não se encontrava dentre as possíveis hipóteses de exclusão da dita base de cálculo.

Por outro lado, no presente Recurso, a Interessada reafirmou o direito de excluir da base de cálculo da Cofins o valor recebido, a título de crédito fiscal, do Programa Fundopem, sob a alegação de que tal receita consistia num tipo de subvenção para investimento, expressamente excluída da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRRJ).

Assim, fica evidenciado que o cerne da presente controvérsia envolve a definição da base de cálculo da Cofins não-cumulativa, assunto que se encontra expressamente disciplinado no *caput* e nos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, a seguir transcritos:

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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...) (grifos não originais).

Trata-se, evidentemente, de conceito abrangente que inclui todas as modalidades de receita auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil, ou seja, alcança as receitas operacionais e as não-operacionais, compreendendo tanto as receitas decorrentes de venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia quanto todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

As únicas modalidades de receita, excluídas da mencionada base de cálculo, são aquelas taxativamente discriminadas no § 3º⁵ do citado art. 1º, dentre as quais não se inclui a receita de subvenção para investimento, recebida a título de incentivo fiscal.

⁵ "§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

É oportuno esclarecer ainda que, por falta de previsão legal, o disposto no art. 443⁶ do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), que autorizava a exclusão da referida receita da composição do lucro real, base de cálculo do IRPJ, não se aplica ao caso em tela, conforme alegado pela Recorrente, haja vista que há regramento próprio dispondo sobre assunto, conforme exposto precedentemente.

Com efeito, em consonância com disposto no § 12º do art. 195 da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, o regime da não-cumulatividade, previsto para a cobrança das contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento, onde se enquadra a Cofins, deve ser instituído nos termos de lei específica.

Nesse sentido, com respaldo nos incisos III, IV e VI do art. 97 do CTN, coube à Lei nº 10.833, de 2003, no que tange ao regime não-cumulativo de cobrança da Cofins, definir o fato gerador, fixar a alíquota e base de cálculo da dita Contribuição, bem como a forma de desconto do valor incidente nas operações anteriores, as condições e requisitos relativos ao aproveitamento de créditos e as despesas e custos para os quais são permitidos o creditamento.

Dessa forma, resta esclarecido que não se pode aplicar os casos autorizados de dedutibilidade previstos na legislação do imposto de renda, para fim de apuração da base de cálculo da Cofins, na forma do regime não-cumulativo, posto que há regramento específico que disciplina a matéria que, necessariamente, deve ser observado.

Com essas considerações, fica esclarecido que os valores recebidos do Fundopem pela Interessada, a título de crédito fiscal presumido, embora qualificados como receita de subvenção para investimento, integram a base de cálculo da Cofins não-cumulativa, conforme entendimento esposado no Acórdão recorrido.

Das receitas decorrentes das vendas à empresa comercial exportadora.

No presente item, discute-se o direito de a Recorrente excluir da base de cálculo da Cofins não-cumulativa, o valor das receitas decorrentes das operações de vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, por força da previsão da não incidência estabelecida no inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, a seguir transcrito:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

⁶ "Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas".

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...) (grifos não originais).

No item 2 da referida Informação Fiscal, informou a Autoridade Fiscal que as notas fiscais apresentadas pela Interessada não atendiam aos requisitos exigidos no § 1º do art. 45 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, a seguir reproduzido:

Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):

(...)

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; e

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

§ 1º 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.

(...) (grifos não originais)

Em conformidade com citado preceito legal, somente os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial **para embarque de exportação** ou **para recintos alfandegados**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação.

Nos presentes autos, é incontroverso que os produtos supostamente vendidos com fim específico de exportação não foram destinados para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, conforme asseverado pela Autoridade Fiscal.

De fato, analisando as Notas Fiscais colacionadas aos autos, apresentadas pela Interessada com o objetivo de comprovar a operação em comento, constata-se que os produtos vendidos foram remetidos para o endereço do estabelecimento das pessoas jurídica adquirentes, localizado no País.

De outra parte, alegou a Recorrente que tal requisito não constava da Lei nº 10.833, de 2003, logo o Poder Executivo havia excedido no poder de regulamentação da matéria e o Fisco, no caso concreto, exigido a indevida comprovação da tal remessa para recinto alfandegado.

Não assiste razão a Recorrente. No âmbito tributário, as matérias sujeitas a reserva legal são aquelas especificamente estabelecidas no art. 97 do CTN. O requisito em apreço, trata-se de uma obrigação de natureza acessória que, em conformidade com disposto no § 2º do art. 113, combinado com o art. 100, ambos do CTN, pode ser instituído por ato de natureza infralegal, condição em que se inclui o decreto expedido pelo chefe do Poder Executivo.

Além disso, por força disposto no art. 26-A do PAF, com redação dada Lei nº 11.941, de 2008, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. No mesmo sentido, determina o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que os membros das turmas de julgamento deste e. Conselho devem observar tal mandamento.

É oportuno esclarecer ainda que não representa a verdade extraída dos autos, a afirmação da Recorrente de que foi admitido expressamente pelo Fisco que “os produtos vendidos foram efetivamente exportados”.

De fato, no item 29 da referida Informação Fiscal, deixou consignado a Autoridade Fiscal o seguinte informação, *in verbis*:

Não estamos aqui a discutir o mérito de se a mercadoria foi ou não exportada, o fato relevante a presente análise é que a interessada deixou de cumprir as exigências legais para fazer jus a tratamento tributário privilegiado.

A exigência fiscal a que se referiu a dita Autoridade Fiscal, obviamente, diz respeito a não comprovação de 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.

Nesse sentido, é pertinente ressaltar que não há nos autos qualquer documento que comprove que os referidos produtos foram exportados. Dessa forma, como tal alegação foi suscitada pela Recorrente, ao meu ver, cabia a ela a produção da referida prova, o que não foi feito nas três oportunidades em que compareceu aos autos.

De qualquer forma, a falta de atendimento da condição exigida no § 1º do art. 45 do Decreto nº 4.524, de 2002, desqualifica a operação como sendo uma venda à empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, excluindo-a do campo da não incidência da Cofins não-cumulativa, definido no inciso III do art. 5º da Lei nº 10.833, de 2003. Em decorrência, a receita auferida na mencionada operação de venda passa a ser submetida à tributação normal da referida Contribuição, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003.

Com base nessas considerações, fica demonstrado o acerto da decisão do Órgão julgador *a quo*, no sentido de manter o valor da referida receita no cômputo da base de cálculo da mencionada Contribuição.

II.2 – Da Glosa dos Valores Incluídos na Base de Cálculo dos Créditos da Contribuição

Na apuração do valor dos créditos da Contribuição do período em apreço, a Interessada incluiu na base de cálculo o valor (i) das despesas com transporte realizado em frota própria; e (ii) dos encargos de depreciação de veículos pesados.

Antes de analisar a controvérsia em torno de cada uma das questões suscitadas, entendo pertinente apresentar uma breve digressão acerca do disciplinamento legal do regime de créditos da Cofins não-cumulativa.

Do regime de creditamento da Cofins não-cumulativa.

Conforme anteriormente exposto, a definição e o disciplinamento do regime jurídico da não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento foram atribuídos ao legislador ordinário, nos termos do § 12 do art. 195 da Constituição Federal de 1988, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a seguir transcrito:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Alterado pela EC-000.020-1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro

(...)

*§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos **incisos I, b; e IV do caput**, serão não-cumulativas.*

(...) (grifos não originais).

Em conformidade com o disposto no referido preceito constitucional, foi editada a Lei nº 10.833, de 2003, que, de forma exaustiva, define e disciplina o regime jurídico da não-cumulatividade da Cofins.

O regime de apuração dos créditos encontra-se exaustivamente disciplinado no art. 3º do mencionado diploma legal, que dispõe acerca dos créditos permitidos, a forma e o período de apuração, as vedações etc.

Dessa forma, na presente análise, será levada em conta apenas o disposto no referido preceito legal, complementado pela legislação esparsa que regulamenta a matéria. Assim, neste tópico não será levado em consideração, por serem estranhas ao objeto da presente controvérsia, o regime de deduções permitidas na legislação do IRPJ nem o regime de crédito estabelecida na legislação do IPI.

Da glosa dos créditos apurados sobre as despesas de transporte com frota própria.

No âmbito do regime não-cumulativo de apuração da Cofins, dentre as operações geradoras de créditos, passíveis dedução do valor do débito do respectivo período, destacam-se as previstas no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, a seguir transcrito::

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

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)

(...) (grifos não originais)

De acordo com a citada Informação Fiscal, as despesas de transporte com frota própria não se enquadravam no conceito de insumo estabelecido no transcrito inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o estabelecido nas alíneas “a” e “b” do § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, que seguem transcritos:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

(...) (grifos não originais)

Segundo a Fiscalização, a Interessada atua no setor de frigorífico, especificamente na atividade de industrialização de carnes, na modalidade de abate de bovinos, cujos produtos finais são cortes de carcaça e couro bovino, conforme exposto no itens a seguir transcritos:

2. A empresa atua no setor frigorífico procedendo a industrialização de carnes, na modalidade abate de bovinos, transformando-os em cortes específicos e meias carcaças, isto é, compra animais vivos para abate, realiza o abate e separa os cortes em peças, desossadas ou não, embalando-as para comercialização tanto no mercado interno, quanto no mercado externo. A empresa também comercializa o couro proveniente dos animais que abate.

3. O produto acabado da empresa resume-se a cortes de carcaça de bovinos (picanha, costela, patinho, acém, etc.) embalados "in natura" e prontos para comercialização, além do couro.

Diante do exposto, fica esclarecido que, para a Fiscalização, o processo de produção ou industrialização da Recorrente inicia-se com abate dos bovinos e termina com a embalagem dos produtos finais (carcaça, carne e couro). Logo, segundo esse entendimento, **não seria insumo os demais dispêndios não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos finais.**

De outra banda, alegou a Recorrente que tinha direito aos referidos créditos, pelas seguintes razões, *ipsis litteris*:

O processo de produção do produto compreende desde os cuidados com os animais vivos até a entrega da carne com qualidade para o consumo humano, de modo que, tanto as despesas com a manutenção desses veículos, o combustível do transporte e da operação das câmaras frias, geram direito a crédito tanto de PIS quanto de COFINS.

Não se pode deixar de enfatizar que as glosas em comento acalentam também uma ilógica e odiosa afronta ao princípio da isonomia, que dispensa digressões por se tratar de um dos pilares constitucionais do Sistema Tributário Nacional, haja vista que, não fosse verticalizado o Frigorífico Mercosul, ou seja, se este contratasse o transporte dos bois e da carne de terceiros, teria o crédito sobre o valor do serviço de transporte.

É simplesmente um absurdo glosar os créditos sobre os custos incorridos no transporte com meios próprios, que é a opção do contribuinte em função da viabilidade (haja vista os volumes de bois, de carcaças e de carne que movimentam) e o cuidado com a qualidade do produto.

Da leitura do excerto transcrito, fica claro que, para a Recorrente, o seu processo de produção compreende desde os cuidados com os animais vivos até a entrega dos produtos finais industrializados (carcaça, carne e couro) no estabelecimento do cliente. Assim, segundo esse entendimento, seria insumo tanto as despesas com realizadas com o transporte dos animais vivos como dos produtos finais entregues nos estabelecimentos dos clientes.

Assim, fica demonstrado que o ponto fulcral da presente controvérsia está relacionado com a definição do processo de produção da Interessada. Para a Autoridade Fiscal e o Colegiado julgador *a quo*, seriam considerados insumos apenas os bens e serviços consumidos ou aplicados na fabricação dos produtos finais, no âmbito do estabelecimento industrial. Em consequência, estariam excluídos da definição de insumo de produção todas as demais despesas realizadas antes e depois do processo de industrialização.

De outra parte, sob o argumento de que o seu processo produtivo compreende desde os cuidados com os animais vivos até a entrega dos produtos acabados ao cliente, alegou a Recorrente que as despesas realizadas com o transporte dos animais vivos (da fazenda de criação até o abatedouro) e dos produtos finais vendidos (do abatedouro até o estabelecimento dos clientes) enquadravam-se no conceito de insumo, logo tinha direito aos respectivos créditos. No entendimento da Recorrente, os denominados veículos boiadeiros e frigoríficos da sua frota de transporte seriam considerados **bens de produção**, por conseguinte as despesas de combustíveis e manutenção realizadas com tais veículos estariam compreendidas no conceito de insumo.

Não procedem as alegações da Recorrente, pois, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são considerados insumos somente as despesas vinculadas aos serviços aplicados “**na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**” ou seja, aplicados no processo produtivo. No presente caso, obviamente, as despesas realizadas com os referidos veículos estavam relacionadas com os serviços de transporte prestados nas fases anterior e posterior ao processo industrialização dos produtos vendidos.

Segundo a Recorrente, resultaria ilógica e odiosa afronta ao princípio da isonomia, o fato de a despesa com frete contratado e pago a terceiros dar direito a crédito, enquanto que a despesa com o mesmo serviço de transporte, realizado em veículos da própria Interessada, não propiciar tal direito.

Essa alegação se refere ao disposto no inciso IX⁷ do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que assegura o direito de crédito aos pagamentos das despesas de frete na operação de venda, em que o ônus seja suportado pelo vendedor.

Não existe a alegada isonomia. No meu entendimento, as despesas com frete são distintas das despesas com combustível, peças de reposição, manutenção, pedágio e serviços de honorários realizados com os veículos de transporte de carga da frota da Interessada, conforme discriminado nas tabelas de fls. 629/630.

⁷ "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.

(...)

De qualquer forma, no caso em tela, por falta de previsão legal, as despesas realizadas com os referidos veículos de transporte não dão direito a crédito da Cofins não-cumulativa, pois não se enquadram na definição de insumo aplicado ou consumido na fabricação dos produtos vendidos, conforme entendimento da Autoridade Fiscal, ratificado no Acórdão recorrido.

Nesse sentido, o entendimento do Tribunal Regional Federal (TRF) da 5ª Região, conforme consignado no julgado a seguir transcrito⁸:

*TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO DE INSUMOS. PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. ARTIGO 3º, II, DAS LEIS N.º 10.637/02 E 10.833/03. ABRANGÊNCIA DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO E FABRICAÇÃO DE MERCADORIAS. I. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não-cumulativo, previstas no art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, bem como na IN n.º 247/2002 e IN 404/2004 - Receita Federal, não ofendem o disposto no art. 195, parágrafo 12, da Constituição Federal. II. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS, **abrange os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, aqueles vinculados à atividade fim do contribuinte.** III. No caso, **os combustíveis e lubrificantes utilizados pela empresa não estão inseridos na cadeia de fabricação, mas apenas são usados na frota de caminhões que atende a fábrica, não podendo as despesas deles decorrentes serem tidas como insumos.** IV. Apelação improvida. (grifos não originais)*

Com base nessas considerações, sou pela manutenção da glosa dos referidos créditos.

Da glosa dos créditos calculados sobre o valor do encargo de depreciação dos veículos.

A glosa dos referidos créditos foi realizada com base no argumento de que os veículos pesados (boiadeiros e frigoríficos), integrantes da frota da propriedade da Interessada, não se enquadravam no conceito de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou seja, não seriam bens de produção. Em consequência, os encargos de depreciação dos referidos veículos não asseguravam o direito ao crédito da Cofins não-cumulativa, previsto na redação originária do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o disposto no inciso III do § 3º do mesmo artigo, a seguir transcritos:

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

(...)

*VI - máquinas e equipamentos adquiridos **para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;***

(...)

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

⁸ TRF da 5ª Região. Quarta Turma. Apelação Cível no 508.684. Relatora: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli. Data da decisão: 09/11/2010. Publicada no DJU de 11/11/2010.

Autenticado digitalmente em 09/06/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO. Assinado digitalmente em 10/06/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 13/06/2011 por SOLON SEHN, Assin

ado digitalmente em 30/06/2011 por REGIS XAVIER HOLANDA

Impresso em 24/02/2016 por EMANOEL WERCELENS PINHEIRO

(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...) (grifos não originais)

Por outro lado, com base no entendimento de que tais veículos seriam bens de produção, alegou a Recorrente que os encargos de depreciação em questão enquadravam-se no conceito de insumo, logo ela tinha direito aos créditos calculados sobre o valor dos tais encargos.

Não assiste a razão a Recorrente. Assim como o Colegiado de primeiro grau, também entendo que os tais veículos boiadeiros e frigoríficos não se inclui na definição de bens de produção, estabelecida nos incisos II e VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, anteriormente transcritos.

Não demais ressaltar que, de acordo com os referidos preceitos legais, somente os valores dos encargos de depreciação bens do ativo imobilizado **utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda** possibilitam o direito ao crédito em questão.

No caso presente, os citados veículos foram utilizados no transporte (i) do gado vivo local de criação até a planta industrial; e (ii) do produto industrializado da planta industrial até o estabelecimento dos clientes. Logo, no meu entendimento, não tiveram qualquer participação no processo de fabricação dos produtos finais vendidos pela Recorrente.

O fato de tais veículos serem imprescindíveis para atividade da Recorrente, conforme alegado no presente Recurso, ao meu ver, não tem qualquer relevância para fim da definição do bem de produção em comento.

Com base nessas considerações, entendo que deve ser mantida a glosa dos referidos créditos.

III - DA CONCLUSÃO.

Diante do exposto, voto no sentido de:

- a) REJEITAR as preliminares de nulidade suscitadas;
- b) NÃO CONHECER da matéria de mérito referente ao percentual de cálculo do crédito presumido da Cofins, por concomitância com ação judicial; e
- c) em relação às demais matérias de mérito conhecidas, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso, para manter na íntegra o Acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme **José Fernandes do Nascimento**

Autenticado digitalmente em 10/06/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 10/06/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 13/06/2011 por SOLON SEHN, Assinado digitalmente em 30/06/2011 por REGIS XAVIER HOLANDA
Impresso em 24/02/2016 por EMANOEL WERCELENS PINHEIRO

Declaração de Voto

Conselheiro Solon Sehn

No mérito, pede-se vênia para divergir do eminente Conselheiro Relator no tocante à incidência da contribuição sobre *subvenções para investimentos* contabilizadas como reserva de capital (crédito fiscal do programa Fundopem/RS), bem como em relação à glosa do crédito decorrente de despesas de frota própria e dos encargos de depreciação de veículos pesados utilizados pelo Recorrente no transporte de cargas.

1 Da incidência da contribuição sobre as subvenções para investimento

A decisão recorrida entendeu que as exclusões da base de cálculo somente seriam admitidas quando expressamente previstas no art. 1º, § 3º, da Lei nº 10.833/2003. Assim, considerando que o dispositivo nada dispõe acerca das *subvenções para investimento*, foi mantida a exigência da contribuição.

Entretanto, deve-se ter cautela com essa interpretação. Embora assentada em premissa correta, referida exegese nem sempre conduz a um resultado válido. O fato de determinando ingresso não estar relacionado de forma expressa no art. 1º, § 3º, não implica necessariamente a sua inclusão na base de cálculo do tributo. O inciso I do dispositivo também autoriza a exclusão das receitas não alcançadas pela incidência da contribuição. Antes de tudo, portanto, cumpre verificar se o evento efetivamente constitui uma receita tributável:

Art. 1º [...] § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

É o exatamente o que com a *subvenção para investimento* contabilizada como reserva de capital. Esta, em uma primeira análise, parece não se enquadrar em nenhum dos incisos no § 3º. Um exame mais detido, no entanto, conduz à aplicação do inciso I, em razão da não subsunção do ingresso no conceito de *receita bruta*.

Por outro lado, cumpre destacar que a amplitude desse conceito não pode ser buscado unicamente no art. 1º da Lei nº 10.833/2003:

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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O *caput* e o § 1º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003 apresenta uma redação tautológica e circular, que, em última análise, acaba definindo o *total das receitas* como *todas as receitas* da pessoa jurídica, o que, obviamente, não representa um parâmetro seguro, sobretudo quando associada à exegese equivocada das exclusões da base de cálculo previstas no § 3º, destacada inicialmente.

O conceito de *receita* não é amplo nem tampouco indeterminado. A doutrina tem delineado o seu conteúdo e, nos últimos anos, notadamente após edição da Lei nº 9.718/1998. Os estudos existentes, consoante destacado em pesquisa sobre o tema, tem partido do art. 212, § 1º, da Constituição e de dispositivos da Lei nº 6.404/1976 (art. 187, I, II, IV e § 1º, “a”), definindo o sentido jurídico de *receita bruta* como um **“ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo”**⁹.

A noção de receita bruta pressupõe, assim, a ocorrência de *acréscimo ao patrimônio líquido* da pessoa jurídica, o que a distingue dos mero ingressos de caixa e de outros eventos sem repercussão patrimonial positiva:

A necessidade de repercussão patrimonial também é ressaltada por Geraldo Ataliba e Clèber Giardino, quando ensinam que receita constitui “acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio do alienante. A ele, portanto, não se podem considerar integradas importâncias que apenas ‘transitam’ em mãos do alienante, sem que, em verdade, lhes pertençam em caráter definitivo”. Nesse mesmo raciocínio, aliás, tem-se colocado praticamente toda a doutrina dedicada ao estudo do tema, considerando receita apenas “[...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescentando-o, incrementando-o” (AIRES F. BARRETO); “um ‘plus jurídico’ (acréscimo de direito), de qualquer natureza e de qualquer origem, que se agrega ao patrimônio como um elemento positivo, e que não acarreta para o seu adquirente qualquer nova obrigação” (RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA); o “incremento do patrimônio” (ALIOMAR BALLEIRO); o “elemento positivo do acréscimo patrimonial” (GISELE LEMKE); “a entrada de riqueza nova no patrimônio da pessoa jurídica” (HUGO DE BRITO MACHADO e HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO); as “quantias que a empresa recebe não para si” (HAMILTON DIAS DE SOUZA, LUIZ MÊLEGA e RUY BARBOSA NOGUEIRA), que “possam alterar o patrimônio líquido” (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO); a entrada “de cunho patrimonial” (MARCO AURÉLIO GRECO), que “tem o condão de incrementar o patrimônio” (ALEXANDRE BARROS CASTRO)¹⁰.

Isso ocorre porque a *receita corresponde ao elemento positivo que compõe a renda da pessoa jurídica, considerado de forma isolada, independente da dedução de custos,*

⁹ SEHN, Solon. “O conceito de receita no direito privado e suas implicações no direito tributário (PIS-Cofins, IRPJ, Simples).” Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2006, n.º 127. No mesmo sentido, cf.: SEHN, S. Cofins incidente sobre a receita bruta. São Paulo: Quartier Latin, 2006; SEHN, S. PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

¹⁰ SEHN, PIS-Cofins..., op. cit., p. 152-153.

despesas, participações ou provisões. É o que ressaltam Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, quando destacam que a receita “[...] se caracteriza por representar a entrada de riqueza nova no patrimônio da pessoa jurídica. Receita é um elemento novo que, depois de considerados os custos e as despesas, comporá a *renda*”¹¹.

Por conseguinte, **somente podem ser consideradas receita as entradas relevantes para efeitos de composição da renda**, o que afasta de seu âmbito de significação as *transferências de capital*, gênero que abrange as *subvenções de investimentos*.

As transferências de capital, com efeito, são negócios jurídicos unilaterais que visam a transmissão de direitos patrimoniais de uma pessoa física ou jurídica para outra, independe de qualquer contraprestação. Pressupõem, para sua caracterização, a intenção objetiva de realizar o incremento do patrimônio do beneficiário, que, por sua vez, deve mantê-las em conta de reserva de capital. Do contrário, perdem sua natureza jurídica, convertendo-se em renda da beneficiada.

Algumas modalidades de transferência de capital estão relacionadas no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e no § 1º, art. 182, da Lei nº 6.404/1976, dentre as quais, para efeitos do caso em exame, cumpre destacar as *subvenções para investimentos*, que estava prevista no texto do dispositivo legal vigente ao tempo da ocorrência dos eventos impositivos.

As *subvenções*, de acordo com a Nota Explicativa da Instrução CVM nº 59/1986, têm a seguinte caracterização:

[...]

Em relação às subvenções recebidas pela companhia, elas podem ser classificadas em dois tipos diferentes: subvenções para investimento e subvenções para custeio.

As subvenções para investimento são registradas contabilmente como reserva de capital. Normalmente, referem-se a valores de que a companhia se beneficia a título de devolução, isenção ou redução de impostos devidos, ou de valores recebidos destinados à expansão de suas atividades, sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro. É o caso, por exemplo, de devolução de IPI ou ICM e de isenção temporária de imposto de renda como incentivo regional ou setorial.

*As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas). São, contabilmente, classificadas como receita extraordinária. É exemplo típico o caso das ferrovias brasileiras*¹².

Portanto, as subvenções para investimento são transferências de capital vinculadas à expansão das atividades empresariais, concedidas pelo Poder Público mediante devolução, isenção ou redução de tributos. Diferenciam-se das subvenções para custeio, que visam o auxílio financeiro de atividades operacionais deficitárias, destinado-se à despesas correntes da pessoa jurídica.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Parecer - Contribuições incidentes sobre faturamento. PIS e Cofins. Descontos obtidos de fornecedores. Fato gerador. Inocorrência. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 113, p. 136-137.

¹² Esta Nota Explicativa faz parte integrante da INSTRUÇÃO CVM Nº 59, de 22.12.86, sendo, portanto, obrigatória a adoção de todos os conceitos aqui emitidos por parte das companhias abertas.

As subvenções para investimentos, quando contabilizadas como *reserva de capital*, não transitam em conta de resultado, como ensina José Bulhões Pedreira:

Dois requisitos são necessários para que se caracterize a transferência de capital: (a) que o doador tenha a intenção de fazer contribuição para o estoque de capital da pessoa jurídica, e (b) que esta não modifique a natureza da transferência, transformando o capital em renda.

[...]

A transferência de capital pressupõe a intenção do doador de contribuir para o estoque de capital da pessoa jurídica, e não para o custeio das suas atividades ou operações. Mas a pessoa jurídica que a recebe pode mudar essa destinação, transformando o capital em renda. Por isso, a caracterização de transferência de capital, para efeitos fiscais, pressupõe tanto a intenção de quem transfere quanto o tratamento que a pessoa jurídica dá, na sua contabilidade, à transferência recebida: somente há transferência de capital se a pessoa jurídica credita os valores recebidos a conta de reserva de capital. Se o crédito é feito a conta de resultados, a lei tributária considera que a pessoa jurídica transformou a transferência de capital em transferência de renda e a submete ao imposto.

A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimento ou doações para aumentar o capital de giro¹³.

Assim, enquanto mantidas em conta de *reserva de capital*, as subvenções não transitam em conta de resultado e, dessa maneira, não configuram receita tributável porque são destituídas de aptidão para gerar renda. Pelo mesmo motivo, não estão sujeitas à incidência da contribuição, ao menos enquanto não creditadas a conta de resultados.

Cumprе destacar que esse regime – vigente ao tempo da ocorrência dos eventos imponíveis – foi alterado com introdução dos novos critérios e métodos contábeis previstos na Lei nº 11.638/2007. Esta revogou o art. 182, § 1º, “d”, da Lei nº 6.404/1976, de modo que as subvenções para investimentos deixaram de ser contabilizadas como reserva de capital, para integrar a conta de resultados.

Essa sucessão legislativa reforça que, ao tempo da ocorrência dos eventos imponíveis, antes da promulgação da Lei nº 11.638/2007, as subvenções para investimentos não integravam a conta de resultados, consoante sustentado pelo ilustre Professor José Bulhões Pedreira, nas lições citadas acima.

Os efeitos fiscais dos critérios e métodos contábeis da Lei nº 11.638/2007, porém, foram neutralizados pelo Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941/2009. Esta, no que se refere especificamente ao tema em exame, estabeleceu que:

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

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

Feitas essas observações, ingressando nas particularidades do caso concreto, nota-se que, de acordo com o livro razão (fls. 60-62), com os balancetes de verificação (fls. 89, 134-135) e demonstrações contábeis (balanço patrimonial - fls. 212, demonstração das origens e aplicações de recursos - fls. 215, demonstração das mutações do patrimônio líquido - fls. 216), a subvenção para investimentos foi efetivamente contabilizada como reserva de capital.

O crédito presumido de Icms concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul no âmbito do Fundopem, por sua vez, está claramente vinculado à execução de projeto de implantação de atividade industrial por parte do contribuinte. Não se trata, assim, de subvenção destinada ao custeio de despesas correntes, de auxílio para atividade deficitária, mas de verdadeira *subvenção para investimentos*, consoante previsto no ato concessionário (fls. 56):

CLÁUSULA PRIMEIRA - Considera-se implementado o incentivo previsto no Decreto nº 37.373 de 23 de abril de 1997, concedido à EMPRESA pelo Decreto nº 38.793/98, fixado em até 75% (setenta e cinco por cento) do incremento real do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, devido mensalmente pelo estabelecimento inscrito no CGC/TE sob o nº 008/0137695.

Parágrafo Único - Para efeito do disposto nesta cláusula, considera-se:

a) increment real, o valor total do ICMS devido mensalmente pela EMPRESA, por se tratar de projeto de implantação;

b) ICMS devido, o definido na Nota 1, do inciso XIII, do artigo 32, do Livro 01, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 37.699/97.

A vinculação entre a subvenção e a implantação industrial é tal ordem que a inexecução do projeto apresentado ao Estado implica a revogação do benefício (fls. 57-58):

CLÁUSULA QUINTA - Sob pena de cessação do benefício previsto na Cláusula Primeira a EMPRESA obriga-se a:

I - cumprir o seu projeto descrito no Processo nº 002752 - 16.00 SEDAI 97.0, que integra este Protocolo para todos os efeitos legais e/ou convencionais;

Desse modo, ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, encontram-se presentes os requisitos de caracterização da subvenção para investimentos previstos no Parecer Normativo CST nº 112/1978, da Coordenação do Sistema da Tributação:

2.12 – *Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. 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.[...]*

2.13 - *Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77, é a que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras: quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção e por decorrência dos favores legais. [...]*¹⁴

Por fim, registre-se que, mesmo que inexistisse a vinculação a um projeto de implantação industrial, ainda assim o contribuinte teria direito à excluir a subvenção do Fundopem da base de cálculo da contribuição, enquanto mantida a contabilização como reserva de capital ou reserva de incentivos, no regime do RTT.

Isso porque, consoante destaca José Bulhões Pedreira, nada impede o emprego da subvenção para investimentos em capital de giro da pessoa jurídica:

O PN-CST n.º 112/78 interpreta restritivamente a expressão “subvenção para investimento”, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias – correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira¹⁵.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já apresenta julgados nessa mesma linha, com destaque para o Acórdão nº 107-08.739:

A subvenção para investimento (deixando de lado o mérito de tratar-se, juridicamente, de uma doação), caracteriza-se em função de sua natureza - de uma transferência de capital sendo irrelevante a destinação do seu valor. Vale dizer, ‘a palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira’ (Bulhões Pedreira), jamais como condicionante de que o valor recebido deva estar vinculado à (implantação ou expansão de

¹⁴ Parecer Normativo CST n.º 112/1978, de autoria de Carlos Augusto de Vilhena. DOU de 11/01/1979, Seção I, Parte I, p. 467 e ss.

determinados empreendimentos econômicos) aquisição de determinados bens ou direitos sujeitos a imobilização¹⁶.

O julgado faz referência à precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que também se afasta das conclusões do PN CST n.º 112/1978:

O PN CST n.º 112/78, no subitem 2.12, acima transcrito, quando falou em efetiva e específica aplicação de subvenção em investimentos previstos ou projetados, foi mais longe. Bulhões Pedreira aponta-lhe a falta de base legal, nesse ponto.

Realmente, se estudada a questão em tese, o PN CST n.º 112/78 teria excedido a lei, no particular¹⁷.

A possibilidade de aplicação da subvenção de investimentos em capital de giro também é prevista na Nota Explicativa da Instrução CVM n.º 59/1986, reproduzida acima. Portanto, em qualquer dos ângulos analisados, o crédito presumido do Fundopem/RS constitui subvenção para investimento. Assim, enquanto contabilizado como reserva de capital, não transitam em conta de resultado e, por conseguinte, não constituem receita tributável.

2 Dos créditos sobre despesas de transporte com frota própria

O conceito de insumo, para fins de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins, tem sido objeto de grande controvérsia doutrinária e jurisprudencial¹⁸. Esta, por sua vez, se reflete em algumas decisões desse Conselho, como o acórdão proferido no Recurso Voluntário n. 146.778¹⁹ e, nessa mesma linha, a recente decisão da 2ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, no Recurso Voluntário n.º 369.519:

[...]

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração pela não comutatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Contudo, no presente feito, o desate da questão independe do ingresso nesse debate, uma vez que o direito ao crédito sobre valor das despesas de transporte com frota própria encontra amparo na Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, que assim estabelece:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

¹⁶ Decisão de 20 de setembro de 2006. Rel. Conselheiro Luiz Martins Valero.

¹⁷ Voto do relator no Acórdão n.º CSRF/01-885.

¹⁸ Sobre o tema, cf: MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (coord.) PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 2003; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à "não-cumulatividade" da Cofins e da contribuição ao PIS. IN: PEIXOTO et. al., op. cit., p. 47 e ss.; SEHN, Solon. PIS-Cofins..., op. cit., p. 313 e ss.

¹⁹ Carf. 2.º C. 4.ª T. Processo Administrativo n. 11065.101039/2006-17. Relator Rodrigo Bernardes de Carvalho. Sessão de 05/09/2008.

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

[...]

4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;²⁰

O valor do crédito, por sua vez, é calculado considerando o valor do custo de aquisição do bem, conforme decorre do § 3º do art. 8º desse mesmo ato normativo:

Art. 8º [...]

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços²¹.

O custo de aquisição, por outro lado, compreende as despesas de transporte, independente de se tratar de fronta própria ou de frete pago a terceiro, consoante prevê o art. 13, § 1º, “a”, do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Art 13. 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.

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

*a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;*²²

O crédito de insumos, portanto, é calculado sobre o custo de aquisição, que compreende, observado o disposto no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o valor do custo de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte.

Nesse sentido, cabe destacar as seguintes soluções de consulta:

*[...] FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO. O frete pago na aquisição dos insumos é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito da Cofins não-cumulativa. O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica dará direito ao crédito da Cofins apenas quando se tratar de produto ainda em fase de industrialização, de forma que o custo desse transporte seja considerado custo de produção. Caso se trate de produto acabado, esse frete não dará direito ao crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo*²³.

*FRETE NA AQUISIÇÃO. O custo do transporte (frete), pago a pessoa jurídica domiciliada no País, de bens adquiridos para revenda e de insumos adquiridos para produção ou fabricação de bens destinados a venda pode gerar crédito na sistemática não-cumulativa da Cofins. A partir de 01/05/2004, o frete contratado com pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior também pode gerar crédito nessa sistemática*²⁴.

*CRÉDITO. FRETE. O valor do frete pago na aquisição de insumo pode integrar a base de cálculo do crédito previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que a aquisição do insumo dê direito à apuração de crédito e desde que a aquisição do frete esteja sujeita à incidência da Cofins*²⁵.

*CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO. O frete pago a pessoa jurídica na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins não-cumulativa apurada. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. O frete pago na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, também gera direito a crédito a ser descontado da Cofins não-cumulativa a purada*²⁶.

No caso em exame, não há dúvidas de que o bem transportado (animais vivos para abate) é insumo (matéria-prima essencial) da atividade industrial exercida pelo contribuinte (industrialização de carnes). Assim, com a devida vênia, não cabe a glosa mantida pela decisão recorrida, porque o valor dispendido com o transporte do insumo até o estabelecimento do fabricante integra o custo de aquisição da matéria-prima, servindo, por conseguinte, de base para o cálculo do crédito.

²² Grifamos.

²³ Solução de Consulta Disit 08 nº 169, de 23 de Junho de 2006. Grifamos.

²⁴ Solução de Consulta nº 104, de 06 de Dezembro de 2004.

²⁵ Solução de Consulta Disit 06 nº 63, de 12 de Julho de 2010.

²⁶ Solução de Consulta nº 449, de 16 de Novembro de 2006. No mesmo sentido: Solução de Consulta nº 234 de 13 de Agosto de 2007.

Incluem-se no custo de transporte as despesas com combustível, pedágio e todas as demais discriminadas na tabela de fls. 526-527, com exceção: (a) das peças de reposição e de manutenção, que são bens do ativo imobilizado, salvo quando apresentar vida útil inferior a um ano, o que não foi provado; e (b) aos honorários, não há especificação do que se tratam, porquanto, consoante discriminado nas tabelas de fls. 526/527, estão discriminadas apenas como “serviços e honorários – PJ”.

3 Dos créditos sobre o valor do encargo de depreciação dos veículos pesados

Entende-se que, se os veículos pesados são empregadas no transporte do gado para abate do estabelecimento produtor até o fabricante integram o processo produtivo, que não se limita ao espaço físico da unidade industrial. Tanto é assim que, consoante destacado no item anterior, a legislação tributária prevê a inclusão dos valores dispendidos com o transporte da matéria-prima no custo do insumo industrial.

Tal circunstância torna aplicável, com a devida vênia, a hipótese de creditamento prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

[...]

*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);*

Redação original:

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos **para utilização na produção de bens destinados à venda**, ou na prestação de serviços;*

O direito ao crédito, por sua vez, prevalece mesmo considerando que os veículos também são utilizados para o transporte do produto industrializado da planta industrial até o estabelecimento dos clientes, porque, consoante estabelece a Instrução Normativa SRF nº 457/2004, o crédito é calculado tendo por base os encargos de depreciação definidos pela Secretaria da Receita Federal:

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

*I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a **venda ou na prestação de serviços**; e*

[...]

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

Tais encargos são definidos de forma presumida, considerando condições médias de uso. Portanto, eventual desgaste adicional, decorrente do emprego do veículo na entrega dos produtos ao cliente, não afeta o cálculo do crédito. Por outro lado, o deferimento de taxa de depreciação superior à presumida deve se basear em laudo do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa (Lei nº 3.470/1958; Lei nº 4.506/1964), que estará sujeito a novo controle por parte da Administração Pública.

Vota-se, assim, pelo provimento parcial do recurso voluntário, para fins de exclusão dos créditos presumidos do Fundopem/RS da base de cálculo da contribuição e de manutenção do direito ao crédito sobre despesas de transporte de insumo com frota própria e sobre o encargo de depreciação dos veículos pesados.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn