



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

Processo n° 11080.002377/2009-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.996 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2013
Matéria COFINS.RESSARCIMENTO
Recorrente YARA BRASIL FERTILIZANTES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/2007 a 30/09/2007

RESSARCIMENTO DEFERIDO SOMENTE EM PARTE. ACRÉSCIMO À BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO DE VALORES NÃO ESPONTANEAMENTE OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO. CONTEÚDO MATERIAL DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MOTIVOS DETERMINANTES E ÔNUS DA PROVA.

Situação em que, ao ensejo do pedido de ressarcimento, a auditoria tributária defere somente em parte o pleito por considerar que o sujeito passivo não expusera à tributação a totalidade dos valores integrantes da base de cálculo tributo. Caso em que, a glosa do crédito se origina de ato que reveste materialmente a função de lançamento *ex officio*, razão pela qual cabe à administração o ônus probatório acerca da afirmação. Pelo mesmo motivo, não pode a auditoria, constatando que o fundamento original da glosa não procede, pretender recusar o direito ao ressarcimento com fundamento diverso. Aplicação da teoria dos motivos determinantes.

INCENTIVO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

O ICMS restituído ao contribuinte pela Unidade Federativa a título de incentivo fiscal não configura receita, razão pela qual não integra a base de cálculo da COFINS, mesmo sob a disciplina das Leis n°s 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03.

COFINS. NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.

A contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de

produção e, pois, funcionará como “insumo” da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a insubsistência das glosas efetuadas na origem com fundamento na não-sujeição ao tributo de valores supostamente auferidos em razão da cessão de saldos de ICMS a terceiros e, nesta parte, deferir o ressarcimento pretendido. O Conselheiro Robson José Bayerl, em relação ao ICMS, acompanhou o voto do relator apenas na parte relativa à teoria dos motivos determinantes.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Os autos abrigam pedido de ressarcimento, por meio do qual o recorrente intenta receber o saldo credor acumulado da COFINS calculada pelo regime da não-cumulatividade, relativamente ao terceiro trimestre de 2007, em virtude da atividade exportadora.

Ao término do procedimento fiscal instaurado para a confirmação da existência e das dimensões do direito vindicado, a autoridade encarregada preparou relatório no qual conclui pela procedência apenas parcial da pretensão, em razão das seguintes irregularidades:

(a) no trimestre considerado, o recorrente teria transferido onerosamente a terceiros créditos de ICMS acumulados em sua escrita fiscal sem, em contrapartida, expor à tributação os ingressos recebidos sob os respectivos negócios;

(b) o recorrente apropriara créditos sobre os dispêndios incorridos com a contratação de frete entre estabelecimentos da própria empresa, em desacordo com o artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03, segundo o qual apenas o frete pago na operação de venda proporciona semelhante direito ao contribuinte.

Do despacho decisório, a interessada opôs tempestiva manifestação de inconformidade, negando, em primeiro lugar, ter praticado as transferências de direitos creditórios do ICMS de que lhe acusa a auditoria fiscal. Colacionando aos autos cópia de contrato celebrado com a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, afirmou, sim, ser beneficiária de incentivo fiscal estadual consistente em crédito presumido equivalente a 75% do montante do imposto incidente sobre as operações interestaduais envolvendo fertilizantes de fabricação própria. Sustentou, também, que o subsídio em questão não tem natureza de receita e, por conseguinte, que sobre ele inexistia obrigação de calcular e de recolher a contribuição em causa.

Alegou ainda a recorrente – trazendo aos autos planilha demonstrativa – que as remessas que realiza entre seus diversos estabelecimentos País afora, envolvem uma pequena monta de produtos acabados (cerca de 5%) e uma grande parcela de itens semielaborados, cujo processo industrial é concluído na unidade de destino. Daí que, prossegue, o frete contratado no primeiro caso seria equiparável ao frete na operação de venda, enquanto que, na segunda hipótese, o preço do frete integraria o próprio custo de produção do bem em fabricação, a ponto de qualificá-lo como insumo da atividade.

No aresto recorrido, a DRJ/Porto Alegre desproveu por inteiro a manifestação de inconformidade, o que impeliu a contribuinte a interpor recurso voluntário, no qual reitera a fundamentação de sua manifestação de inconformidade.

O julgamento do recurso voluntário foi convertido por este Colegiado em diligência, a fim de que o órgão de origem efetivasse duas providências, quais sejam:

(a) trouxesse aos autos elementos documentais capazes de comprovar a existência e os montantes das supostas operações de cessão de crédito de ICMS a terceiros; e

(b) informasse sobre a possibilidade de segregar, dentre os fretes contratados pelo recorrente para transporte de itens entre suas próprias unidades, aqueles que tinham por objeto a remessa de produtos acabados e aqueles que envolveram itens em fabricação.

Em resposta à diligência, o órgão de origem elaborou “Termo de Comunicação e Ciência”, por meio do qual (i) diz não ser possível segregar os fretes contratados pela recorrente conforme solicitado pelo CARF e (ii) afirma que, em verdade, não houve cessão de créditos de ICMS a terceiros, mas sim – como reclamara a recorrente – apropriação de crédito presumido deste imposto.

Intimado deste despacho, o recorrente manifesta-se, trazendo aos autos planilhas demonstrativas dos fretes de matérias-primas e de produtos acabados. Por sua vez, o órgão de origem elaborou o “Termo de Comunicação e Ciência 2”, através do qual, em síntese, reitera que as planilhas inicialmente fornecidas pelo recorrente não eram capazes de segregar os fretes, porém aquelas trazidas aos autos apenas após a diligência o fazem. Conclui, por fim, que a contratação de frete para transporte de itens entre unidades do próprio sujeito passivo (seja de matérias-primas, embalagens ou produtos acabados) não gera direito ao crédito do tributo, por ausência de previsão legal.

Intimado deste segundo Termo de Comunicação, a recorrente novamente manifesta-se para argumentar que a eventual manutenção do despacho decisório com fundamento em suposta sujeição da subvenção recebida à tributação importaria inadmissível

modificação da acusação fiscal – construída sob a premissa de que a recorrente cedera créditos de ICMS – com prejuízo ao direito de defesa e ao contraditório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz

O recurso é tempestivo e, observadas as demais formalidades aplicáveis, dele conheço.

O resultado da diligência é esclarecedor e, portanto, bastante relevante para as conclusões ora obtidas.

Infere-se, em primeiro lugar, que já não existe controvérsia quanto à natureza do ingresso percebido pela recorrente: trata-se de crédito presumido de ICMS, concedido a título de incentivo fiscal pelo Estado do Rio Grande do Sul, e não de cessão de saldo credor do imposto, como propugnava a fiscalização.

A DRJ de origem ratifica esta conclusão, embora insista que, mesmo em se tratando de subvenção governamental, o ingresso tem natureza de receita e, como tal, deveria ter sido exposto à tributação.

A pretensão fazendária, com relação a este tópico, esbarra em dois impedimentos: de um lado, os motivos determinantes da acusação fiscal e, de outro, a insujeição ao PIS e à COFINS da subvenção governamental de cuja natureza se reveste o aludido crédito presumido. Explico.

Com efeito, infiro do relatório elaborado ao cabo do procedimento instaurado pela fiscalização que o ressarcimento pretendido resultou deferido somente em parte como decorrência não apenas da glosa de direitos creditórios, mas também da alegada sujeição à exação de determinados ingressos não espontaneamente expostos à incidência pela pessoa jurídica.

Apesar de não observar qualquer nulidade neste procedimento – que, em suma, consiste em negar total ou parcialmente o ressarcimento requerido como resultado da apuração de insuficiência no cálculo do *débito tributário* por parte do particular obrigado – ressalto que o despacho decisório, neste particular, obedece a pressupostos formais equivalentes ao do lançamento de ofício e reveste o conteúdo material próprio deste ato, eis que consistirá da verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante devido e, enfim, identificação do sujeito passivo.

Isso quer dizer que, se ao ensejo da análise de pedido de ressarcimento, a fiscalização desacolhe parte da pretensão por impor ao contribuinte incidências que este voluntariamente não reconheceria devidas, é seu o ônus quanto à fundamentação da exigência e, sobretudo, quanto à prova do fato, tanto quanto o seria acaso se tratasse do próprio lançamento de ofício.

Na hipótese dos autos, portanto, a recorrente teve sua pretensão desacolhida por, supostamente, não expor à tributação valores que teria auferido como decorrência da

cessão de saldo credor de ICMS a terceiros. Esta a acusação fiscal, cuja consistência probatória competia à administração produzir.

O órgão preparador, no entanto, não se desincumbiu do encargo e, pior, manifestando-se ao ensejo da diligência, emendou-se para reconhecer que, em realidade, não se tratava da alienação do aludido saldo credor do imposto e, sim, da obtenção de subvenção outorgada pela Unidade Federativa onde estabelecida a recorrente.

Isso é o quanto basta para a reforma do despacho decisório nesta parte, a meu ver. Não se pode admitir, com efeito, que a pretexto de preservá-lo, possa a autoridade substituir-lhe a fundamentação originária, como agora pretende fazer ao argumentar que a fruição do crédito presumido do ICMS estaria igualmente sujeita à incidência da obrigação. São os motivos determinantes do ato administrativo que o impedem.

Fato é que, não fosse isso suficiente, o recurso comportaria provimento nesta parte também porque o incentivo fiscal em questão não constitui receita da pessoa jurídica e, desta forma, não chega a integrar a base impositiva das exações.

Penso estarmos diante de típica espécie de “subvenção governamental”. Subvenção, com efeito, é conceito jurídico-positivo encontrável na Lei nº 4.320/64, instituída para disciplinar “*normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*”. De acordo com o §3º, do artigo 12 do diploma:

“Art. 12. (...)

§3º. *Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:*

I – subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II – subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.”

Debruçando-se sobre o texto, a doutrina enaltece os elementos caracterizadores da figura, de modo a definir subvenções como transferências pecuniárias pela via da despesa pública, em favor de entidades públicas ou privadas, destinadas à cobertura total ou parcial de despesas associadas à promoção de interesses de caráter coletivo. Leia-se em Souto Maior Borges:

“O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (subventio) – expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público, que impõe alteração nesse caráter não

contraprestacional. A sua gratuidade não exclui, então, como requisito de legitimidade, a ocorrência do interesse público relevante”. (Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. Revista de direito público, no. 41-42, p. 43 e ss).

A restituição do ICMS concedida pelo Estado do Rio Grande do Sul constitui justamente uma transferência pecuniária à pessoa jurídica beneficiária, cujo propósito, no seu particular, está em incentivar a fabricação de fertilizantes e a destinação da produção a outras unidades federativas.

E a condição de subvenção governamental não depende do instrumento por meio do qual a lei viabiliza a transferência. Explica Mariz de Oliveira que “o fato de eles [créditos fiscais] serem realizados (isto é, pagos, liquidados, cumpridos) por qualquer das múltiplas formas que as respectivas leis prevêem, isto é, por crédito na escrita fiscal para compensação com débitos tributários, ou por recebimento ou ressarcimento em dinheiro, feito pelo Poder Público” não lhes modifica a natureza jurídica, assim como também em nada interfere no conceito que seja legalmente autorizada “a sua transferência a outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou a sua cessão a outras pessoas jurídicas que os utilizarão por uma das formas permitidas”. Tais alternativas legais, conclui, “não passam de meios para o pagamento dessas subvenções, isto é, modos de extinção das obrigações criadas pela lei em favor dos beneficiários dos subsídios governamentais.” (PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões. 10º Simpósio nacional IOB de direito tributário: grandes temas tributários da atualidade. São Paulo: IOB, 2001, p. 39.)

Sucede que as subvenções governamentais, sejam as concedidas para investimentos, sejam as destinadas ao custeio de despesas determinadas, caso do ICMS em questão, não constituem receita da pessoa jurídica. E não constituem receita porque não satisfazem uma das notas fundamentais do conceito. Receitas, diz a doutrina, são por definição novos direitos que acrescem ao patrimônio de um sujeito por via – eis o relevante – da aplicação de recursos já integrantes desse patrimônio ou da atividade de quem o possua.

É este o conceito talhado por José Antonio Minatel:

*“[receita é] ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, **proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial**, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos”* (Conteúdo do Conceito de Receita. São Paulo: MP, 2005. p. 124)

Receita, portanto, é grandeza menos abrangente que “ingressos”, pois estes consubstanciam quaisquer valores que transitam pelo patrimônio da empresa, independentemente de sua origem e de sua definitividade (razão pela qual toda receita é ingresso, mas nem todo ingresso é receita).

Por outro lado, o conceito de receita varre um espaço amostral maior que o de faturamento, uma vez que este se restringe aos valores decorrentes da venda de mercadorias ou prestação de serviços (razão pela qual todo faturamento é receita, mas nem toda receita é faturamento). Inegável, portanto, que o conceito de faturamento é mais causalista que o de receita, pois vinculado a uma gama mais específica de fontes geradoras, causadoras do

Entretanto, também o conceito de receita mantém-se impregnado – com menor intensidade que o de faturamento, é verdade – de causalidade. Afinal, como visto acima, para que se catalogue como receita, o acréscimo patrimonial definitivo há de ser um produto *da atividade empreendedora*. Receitas estão comprometidas com esta origem, necessariamente.

Aí a chave para o desate dogmático reclamado nos autos. É que, a meu ver, a restituição de impostos, como decorrência de incentivo fiscal legalmente concedido, provém de um benefício governamental e não – ao menos não diretamente – do exercício da atividade empresarial.

Mariz de Oliveira, sempre ele, dirá:

“(…) há alguns ingressos ou entradas que representam novos direitos no patrimônio em que entram e que, inclusive, (sempre) acarretam aumento neste, mas que não se confundem com receita exatamente porque lhes faltam as características que compõem os elementos afirmativos desta, ou porque adentram em um dos seus elementos negativos, e principalmente por não terem o caráter remuneratório ou contraprestacional do emprego de recursos já componentes desse patrimônio ou da atividade do seu titular.

Isso ocorre com os ingressos de capital social, ou com outros ingressos que vêm de fora da pessoa jurídica e que não derivam de dentro, por não derivarem de atos, operações ou atividades do patrimônio (da empresa no qual o patrimônio da pessoa jurídica está aplicado), ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, como é o caso de doações, subvenções, ágios de subscrição de capital e outras entradas que mais apropriadamente se chamam ‘transferências patrimoniais’.”
(Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, p. 144.)

Neste particular, as subvenções governamentais se equiparam às doações, ao capital social e ao ágio na subscrição de valores mobiliários, visto que todas as figuras têm em comum o fato de redundarem em aporte de recursos não contraprestacionais à aplicação do patrimônio ou das atividades sociais. É o que justifica e impede, portanto, que por meio da contribuição ao PIS ou da COFINS, pretenda o Fisco onerar o próprio capital social.

Diga-se de passagem que a própria Lei nº 6.404/76, na redação vigente à época dos fatos aqui considerados, continha no seu artigo 182 disposição segundo a qual as subvenções governamentais para investimentos teriam contrapartida direta no patrimônio líquido, em conta de reserva de capital, e, portanto, sem trânsito pelo resultado.

Entre as subvenções para investimento e as subvenções para custeio a diferença fundamental reside no destino possível dos recursos transferidos, no primeiro caso para o implemento do ativo permanente da pessoa jurídica e, no segundo, para a cobertura de despesas determinadas. Todavia, tanto uma como a outra representam recebimentos gratuitos, não contraprestacionais, embora, é claro, pressuponham o cumprimento de pré-requisitos associados à promoção do interesse público. O fundamento por trás da qualificação das subvenções para investimento como meras transferências patrimoniais deve, pois, presidir a catalogação das subvenções para custeio sob idêntico gênero de ingressos.

De mais a mais, não seria lógico que o Estado, depois de reconhecer o interesse público na transferência de recursos para o custeio da atividade empresarial, ato contínuo viesse a tomar de volta parcela expressiva do montante por meio da imposição tributária. “*O que se dá com uma mão não é plausível que seja retirado com a outra*” (Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, p. 240.)

Ademais, a restituição do ICMS não se pode qualificar como riqueza *nova* – atributo necessário à receita –, pois que configura apenas recuperação econômica de dispêndio anteriormente suportado. Nesse sentido, novamente José Antonio Minatel:

“Dessa forma, tem nítida natureza de recuperação de custos com os efeitos já explicitados, pelo que o valor do ressarcimento do tributo embutido no preço, ou do correspondente direito escriturado como crédito, melhor evidencia sua índole se contabilizado em conta redutora dos próprios custos, jamais em conta de receita, por faltar-lhe os predicados para tal configuração” (op. cit. p. 224)

Não era outra a tese prevalecente no antigo Segundo Conselho de Contribuintes:

“A parcela agregada pela fiscalização à base de cálculo da COFINS – correspondente à parcela do ICMS isentado pelo Estado do Amazonas – indubitavelmente não tem natureza jurídica de receita bruta, faturamento ou resultado, constituindo-se em mera redução de custo ou despesa” (2º CC. 2ª Câmara. Proc. Adm. 10283.001595/2006-68. Rel. Cons. Maria Cristina Roza da Costa. J. 19.9.2007)

A grandeza sobre a qual se realizou o lançamento *in casu* situa-se, portanto, além dos limites gizados pelas próprias Leis nº 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03, o que torna despicienda a análise de sua constitucionalidade: seja sob a disciplina de tais Leis (caso constitucionais), seja sob a disciplina das Leis Complementares nºs 7/70 e 70/91 (caso inconstitucionais), o ICMS restituído não integrará a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Dito isso, remanesce pendente a análise do direito à apropriação de créditos da COFINS, na hipótese de fretes realizados entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica recorrente para transporte seja de matérias-primas e de materiais de embalagem, seja de produtos acabados.

Quando da conversão do julgamento em diligência, esta Turma expressamente consignou que a medida não se prestaria “*a corrigir a incompetência da parte a quem a lei atribui o ônus da prova*”, determinando que o órgão de origem se limitasse a juntar aos autos “*via impressa dos elementos documentais, dentre aqueles já obtidos junto à recorrente no curso da fiscalização*”, capazes de segregar do total de fretes em questão, aqueles que tivessem por objeto o transporte de itens ainda em fabricação.

Pois em resposta à diligência, o órgão de origem foi assertivo em afirmar que as provas até então coligidas aos autos não lhe permitiam proceder ao desmembramento. E a separação, a meu ver, seria fundamental à melhor aplicação ao caso do disposto nas Leis no. 10.637/02 e 10.833/03. E por que?

Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes

posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.

Afirma a origem que, dos documentos constantes dos autos até a interposição do voluntário não lhe é possível fazer a segregação em comento. E mesmo que admitíssemos aqui o exame do material extemporaneamente trazido pela recorrente, já na oportunidade em que se manifestou sobre o relatório da diligência, a ele não se pode atribuir valor probatório.

Trata-se, com efeito, de uma planilha gerencial, unilateralmente confeccionada e sem comprovação de respaldar-se em documentos ou na escrita contábil da pessoa jurídica.

Portanto, dois fundamentos alicerçam a conclusão de que deve ser mantida a glosa sobre os créditos da COFINS referentes aos fretes contratados entre os estabelecimentos do recorrente: (i) havia expressa vedação à formalização de novas provas, cabendo o contribuinte tê-las trazido desde a manifestação de inconformidade, o que – frise-se – não foi feito e (ii) planilhas unilateralmente formuladas pelos contribuintes não são meios aptos a demonstrar a invalidade de glosas efetuadas.

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para reconhecer a insubsistência das glosas efetuadas na origem com fundamento na não-sujeição ao tributo de valores supostamente auferidos em razão da cessão de saldos de ICMS a terceiros e, nesta parte, deferir o ressarcimento pretendido.

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz