



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.008894/2007-34
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-010.082 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 23 de janeiro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
FRIGORÍFICO MERCOSUL S.A.

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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

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

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

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

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos tempestivamente pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte contra o Acórdão n.º 3802-00.478, de 01/06/2011, proferido pela Segunda Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Colegiado da Câmara Baixa, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos da ementa transcrita na parte que interessa ao litígio, nesta fase recursal:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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.

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 DEPRECIÇÃO 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.

DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINA E EQUIPAMENTO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE CARGA. UTILIZAÇÃO NA ATIVIDADE DE TRANSPORTE DA EMPRESA. DEDUÇÃO DO CRÉDITO APURADO. POSSIBILIDADE.

Quando pagas à pessoa jurídica, as despesas com a locação de veículos de carga, utilizados nas atividades de transporte da própria locatária, proporcionam o direito ao crédito da Cofins não-cumulativa.

Intimada daquele acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência, quanto ao conceito de insumos, em relação a outras decisões do CARF, para fins de aproveitamento de créditos sobre as despesas pagas a pessoas jurídicas, referentes à locação de veículos de carga utilizados nas atividades de transporte do contribuinte.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 793-e/798-e, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional.

No recurso especial, a Fazenda Nacional defendeu o conceito de insumos, nos termos da legislação do IPI, alegando, em síntese, que apenas os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo dos produtos industrializados geram créditos da contribuição. Segundo seu entendimento, as despesas com locação de veículos de transportes de cargas não se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002; assim, não dão direito a créditos.

Intimado do acórdão recorrido, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho da sua admissibilidade, o contribuinte apresentou recurso especial, suscitando divergência, quanto às matérias seguintes: 1) concomitância de matéria ou de renúncia tácita à instância administrativa; 2) inclusão na base de cálculo da COFINS não cumulativa das receitas auferidas com Fundopem/RS; 3) direito de créditos sobre despesas de transporte com veículos de frota própria e encargos de depreciação de veículos; e, 4) litispendência administrativa.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 937-e/952-e, o Presidente da 3ª Seção admitiu, em parte, o recurso especial do contribuinte, dando-lhe seguimento apenas, quanto às matérias dos itens 2 e 3.

No reexame da admissibilidade, então previsto no art. 71 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, o Presidente da CSRF manteve, na íntegra, aquele despacho.

Em relação às matérias admitidas, em seu recurso especial, o contribuinte alegou, em síntese, que as receitas decorrentes de subvenções para investimentos não integram a base de cálculo do PIS não cumulativo, conforme entendimento no CARF, esposado no julgamento no Acórdão nº 101-94.676, em que, além do IRPJ, foram também julgados os lançamentos do PIS e da COFINS; já os custos/despesas de transporte com veículos próprios se enquadram como insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, pelo fato de terem sido incorridos para o transporte de animais vivos para abate, matéria-prima principal de sua atividade econômica, processamento e industrialização de carnes; quanto aos encargos de depreciação dos veículos, o desconto dos créditos está previsto no inc. III do § 1º, art. 3º daquela mesma lei.

Tanto a Fazenda Nacional como o contribuinte apresentaram contrarrazões aos recursos especiais interpostos por cada um deles, ambos pugnando pela manutenção do acórdão recorrido, na parte que beneficiou um e outro, respectivamente.

Em síntese é o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Os recursos apresentados atendem aos pressupostos de admissibilidade previstos no art. 67, do Anexo II, do RICARF; assim, devem ser conhecidos.

A Fazenda Nacional suscitou divergência, quanto ao direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre os custos/despesas pagas a pessoas jurídicas, referentes à locação de veículos de carga utilizados nas atividades de transporte do contribuinte.

A Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime não cumulativo para a COFINS, vigente na data dos fatos geradores, objetos do PER/DCOMP em discussão, assim dispunha:

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.

§ 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);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

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 dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

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.

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

econômicos e de doações feitas pelo poder público;(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

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

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, 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;

(...).

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...).

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;

(...).

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...);

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

(...).

No presente caso, o contribuinte é uma empresa industrial que tem como objetivo, as atividades econômicas de abate, industrialização, comercialização, importação e exportação de gado bovino, suíno, ovino, equino e aves em geral, para si e para terceiros, bem como a armazenagem e estocagem e o transporte rodoviário de cargas em geral, para si e para terceiros, em territórios intermunicipal, interestadual e internacional.

Assim, os custos/despesas pagas a pessoas jurídicas, referentes à locação de veículos de carga utilizados nas suas atividades de prestação de serviços de transporte de cargas constituem custos da prestação dos serviços realizados e vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, nos termos do inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente.

Quanto ao recurso especial do contribuinte, as matérias impugnadas nesta fase recursal abrangem o direito de ele (i) excluir da base de cálculo da COFINS não cumulativa as receitas decorrentes de subvenções recebidas por meio do Fundopem/RS e (ii) descontar créditos sobre os custos/despesas de transporte com veículos de frota própria e sobre os encargos de depreciação desses veículos.

Conforme já demonstrado, o contribuinte é uma empresa industrial que tem como objetivo, as atividades econômicas de abate, industrialização, comercialização, importação e exportação de gado bovino, suíno, ovino, equino e aves em geral, para si e para terceiros, bem como a armazenagem e estocagem e o transporte rodoviário de cargas em geral, para si e para terceiros, em territórios intermunicipal, interestadual e internacional.

Assim, os custos/despesas com veículos de frota própria incorridas para o transporte das matérias-primas de sua atividade econômica, animais vivos destinados ao abate para processamento e industrialização de carnes destinadas à alimentação humana, integram o custo dessas matérias-primas e, portanto, geram créditos da contribuição, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, citados e transcritos acima. Também as despesas com encargos de depreciação dos veículos de carga da frota própria geram créditos, nos termos do inc. III do § 1º, do art. 3º, c/c o inc. VI, daquele mesmo artigo.

Quanto à tributação das subvenções, exclusão das receitas auferidas com o Fundopem/RS da base de cálculo da contribuição, adoto o mesmo voto que adotei no julgamento do recurso especial, objeto do processo 11041.000377/2004-31, desse mesmo contribuinte, que foi prolatado pelo ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no acórdão nº 9303-007622, de 20/11/2018, no qual fez uma abordagem completa da tributação das subvenções em amplo arcabouço normativo.

Abaixo transcrevo a parte do seu voto que interessa ao deslinde dessa matéria:

Contextualização do Problema

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

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

(a) durante a vigência da redação original da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A) até o advento da Lei nº 11.638, de 2007, lembrando que nesse período, a partir do biênio 2003/2004 conviveram, durante esse período, as sistemáticas cumulativa e não cumulativa das contribuições sob análise;

(b) durante a vigência do Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, de 2008 a 2014; e

(c) a partir da vigência da Lei nº 12.973, de 2014

Ainda será necessário analisar os efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, que alterou o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para considerar todas as subvenções relativas ao ICMS como sendo subvenções para investimento, inclusive de forma retroativa, aplicando-se essa definição a processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Primeiro Período, até 2007

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

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

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

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimento.

...

(grifos na transcrição)

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

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

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

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

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

...

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

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

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

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

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

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

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

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

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

- Lei n.º 10.637, de 2002

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

- Lei n.º 10.833, de 2003

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

(Grifos na transcrição)

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

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

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

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

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

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

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

(...).

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional e DOU PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas