



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

Processo n° 13116.000753/2009-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.638 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria Contribuições Sociais
Recorrente LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO OU IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS. UTILIZAÇÃO. COMPROVAÇÃO NECESSÁRIA DE PROTOCOLIZAÇÃO EM ÓRGÃO GOVERNAMENTAL CONTROLADOR. MEDICAMENTOS. LISTA POSITIVA. LISTA NEGATIVA.

Os medicamentos submetidos ao regime monofásico que estejam classificados na tabela TIPI nas posições relacionadas pelo art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, e que atendam às condições estabelecidas pelos artigos 63 e 64 da IN SRF nº 247, de 2002, com redação dada pela IN SRF nº 464, de 2004, proporcionam ao importador ou o industrializador o direito de apurar os créditos presumidos e integram a denominada lista positiva. Por outro lado, aqueles produtos também submetidos à incidência monofásica, mas que não perfazem as condições necessárias para integrar a lista positiva, devem compor a lista negativa e não conferem ao contribuinte o direito de utilização do crédito presumido.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E REDUÇÃO DO TRIBUTO. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS e reduções foram conferidos, durante a vigência do FOMENTAR - Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás, regulado pelo Decreto nº 3.822, de 10 de julho de 1992 e Lei Estadual nº 13.436, de 1998, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das indústrias da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO OU IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS. UTILIZAÇÃO. COMPROVAÇÃO NECESSÁRIA DE PROTOCOLIZAÇÃO EM ÓRGÃO GOVERNAMENTAL CONTROLADOR. MEDICAMENTOS. LISTA POSITIVA. LISTA NEGATIVA.

Os medicamentos submetidos ao regime monofásico que estejam classificados na tabela TIPI nas posições relacionadas pelo art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, e que atendam às condições estabelecidas pelos artigos 63 e 64 da IN SRF nº 247, de 2002, com redação dada pela IN SRF nº 464, de 2004, proporcionam ao importador ou o industrializador o direito de apurar os créditos presumidos e integram a denominada lista positiva. Por outro lado, aqueles produtos também submetidos à incidência monofásica, mas que não perfazem as condições necessárias para integrar a lista positiva, devem compor a lista negativa e não conferem ao contribuinte o direito de utilização do crédito presumido.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Pis, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E REDUÇÃO DO TRIBUTO. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS e reduções foram conferidos, durante a vigência do FOMENTAR - Fundo de Participação e Fomento à

Industrialização do Estado de Goiás, regulado pelo Decreto nº 3.822, de 10 de julho de 1992 e Lei Estadual nº 13.436, de 1998, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das indústrias da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Regra geral, considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa matéria que não tenha sido expressamente contestada no recurso conforme Art. 42 do Decreto 70.235/72.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas no recurso devem vir acompanhadas das provas correspondentes conforme Art. 16 do Decreto 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Por maioria de votos deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro José Luiz Feistauer de Oliveira.

(assinatura digital)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

(assinatura digital)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: WINDERLEY MORAIS PEREIRA (Presidente), JOSE LUIZ FEISTAUER DE OLIVEIRA, MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, CASSIO SCHAPPO, ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA, PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA E TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício do valor exonerado e Recurso Voluntário de fls 2490 em face da decisão de primeira instância da DRJ/DF de fls 2455 que julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte de fls 1062. Este processo trata de lide administrativa fiscal originada do Auto de Infração de fls. 1006 lavrado sobre a suspeita de insuficiência de recolhimento em operações que geraram crédito de Pis e Cofins não cumulativos e crédito presumido na industrialização de produtos farmacêuticos.

Como é costume desta Turma de julgamento a transcrição do mesmo relatório da decisão de primeira instância, segue para apreciação:

“A princípio, mostra-se pertinente registrar que o presente relatório e voto, ao fazerem referência à numeração de folhas, tomaram como base os autos do processo em papel. No caso de a referência ter sido a numeração dos autos digitais, ela estará expressa.

Nesse contexto, cumpre esclarecer que, com a digitalização do processo, serão encontradas divergências de numeração quando forem compulsados os autos digitais.

Em 16/04/2009, foram lavrados contra a interessada os Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep, atinentes ao período de apuração de 01/01/2006 a 31/12/2006, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$9.108.669,30, assim discriminados por exação fiscal:

| Auto de Infração da Cofins (fls. 938/985) | | | |
|--|---|--------------------------|---|
| Contribuição | Juros de Mora (calculados até 31/03/2009) | Multa Proporcional (75%) | Total |
| R\$3.667.613,69 | R\$1.126.940,70 | R\$2.750.710,23 | R\$7.545.264,62 |
| Infrações | | Período de Apuração | Enquadramento Legal |
| Cofins – Incidência Não Cumulativa – Falta/Insuficiência de Recolhimento da Cofins | | 01/01/2006 a 31/12/2006 | Arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03; Arts. 1º, inciso I, “a”, 3º e §§, da Lei nº 10.147/00. |

| Auto de Infração do PIS/Pasep (fls. 988/1035) | | | |
|--|---|--------------------------|--|
| Contribuição | Juros de Mora (calculados até 31/03/2009) | Multa Proporcional (75%) | Total |
| R\$759.898,91 | R\$233.581,63 | R\$569.924,14 | R\$1.563.404,68 |
| Infrações | | Período de Apuração | Enquadramento Legal |
| PIS (Faturamento) – Incidência Não Cumulativa – Falta/Insuficiência de Recolhimento do PIS | | 01/01/2006 a 31/12/2006 | Arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02; Art. 15 da Lei nº 10.833/03; Arts. 1º, inciso I, “a”, 3º e §§, da Lei nº 10.147/00. |

Em procedimento da Fiscalização de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, foi constatada a ocorrência de infrações e a necessidade de promover ajustes na base de cálculo apurada pela contribuinte.

No que concerne as infrações, a primeira refere-se a dedução a maior do crédito presumido previsto no art. 3º da Lei nº 10.147/2000, apurado sobre a receita decorrente da venda de produtos farmacêuticos, haja vista que para os produtos indicados na tabela às fl. 954/955 o sujeito passivo não comprovou ter apresentado pedido de fruição do benefício fiscal do crédito presumido junto à CMED/Anvisa, nos termos do disposto pelo art. 63/64 da IN SRF nº 247/2002.

A segunda trata da dedução indevida de créditos decorrentes de despesas de armazenagem e fretes em operação de venda. Intimado o fiscalizado a comprovar quais os serviços efetivamente prestados pela transportadora emitente das notas fiscais, bem assim a apresentar cópia do contrato de prestação de serviços, apresentou apenas o referido contrato, que se refere a prestação de serviços de logística e agenciamento de cargas.

Por sua vez, as notas fiscais referem-se a serviços de agenciamento e operador logístico/logística interna, ou seja, ocorridos dentro do estabelecimento industrial e, portanto, não se enquadrando no disposto no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

Na terceira, constatou a autoridade tributária que determinados créditos apurados nos demonstrativos do contribuinte já haviam sido objeto de pedido de ressarcimento de PER/DCOMP, razão pela qual foram excluídos.

A quarta infração refere-se à falta de tributação das receitas de subvenções para investimentos, decorrentes de benefício concedido pela Lei nº 13.436/98, no qual reduziu o saldo devedor do ICMS, condicionando o contribuinte a ampliar e/ou modernizar seu parque industrial. Entendeu a Fiscalização que tais ingressos não são tributáveis apenas para o IRPJ e a CSLL, tendo em vista o tratamento recebido pela subvenção de investimentos no art. 443 do RIR/99. Por outro lado, não há previsão legal de exclusão de receitas dessa natureza da base de cálculo da Cofins e do PIS, na forma do art. 1º, § 3º, da Lei nº 10.833/2003, e do art. 1º, § 3º, da Lei nº 10.637/2002. Por isso, o valor de R\$20.556.980,91 foi incluído na base de cálculo das contribuições sociais.

Dentre os ajustes na base de cálculo, foram efetuados pela Fiscalização com o objetivo antecipar a utilização dos créditos e, com isso, reduzir as infrações apuradas nos primeiros meses do ano-calendário de 2006.

O primeiro ajuste foi promovido nos créditos de despesas de energia elétrica, referente ao período de 08/2004 a 12/2005, que haviam sido utilizados pelo sujeito passivo na apuração referente a julho de 2006. A autoridade fiscal antecipou o aproveitamento dos créditos para os meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho, de acordo as despesas incorridas na compra de energia elétrica pela contribuinte.

O mesmo procedimento foi adotado para os créditos decorrentes de fretes sobre aquisições, no qual a Fiscalização antecipou o seu aproveitamento, transferindo o valor apurado pela contribuinte de julho de 2006 para janeiro de 2006.

Enfim, o contribuinte apurou créditos decorrentes das devoluções de vendas da lista negativa durante o período de 08/2004 a 12/2005 mediante a aplicação de alíquota de 1,65%, quando o correto seria creditar-se de alíquota de 2,1%. Assim, ao perceber o equívoco, aproveitou-se do creditamento em julho de 2006. Por

sua vez, a Fiscalização antecipou a utilização de tais créditos para o mês de janeiro.

Cientificada dos lançamentos, em 17/04/2009 (Ciência do Sujeito Passivo nos Autos de Infração), a interessada apresentou a impugnação de fls. 1046/1088 e 1119/1147, em 28/04/2011 (carimbos de recepção às fls. 1051 e 1119). Apoiadas nos documentos já acostados aos autos, as peças defensivas discorrem sobre os seguintes pontos, resumidos a seguir.

Vendas Lista Positiva x Lista Negativa. Valeu-se a Fiscalização de informação obtida junto à CMED/ANVISA, de que não haviam sido protocolizados os pedidos necessários para fruição do benefício fiscal para determinados medicamentos, razão pela qual foram excluídos da Lista Positiva e os correspondentes créditos presumidos foram excluídos.

Ocorre que houve um desencontro de informações, tendo em vista que o Impugnante comprovou, por meio dos requerimentos protocolizados junto à ANVISA, que todos os produtos relacionados na Lista Positiva atenderam aos benefícios legais para o aproveitamento dos créditos presumidos.

A IN/SRF 247/2002 dispõe que “o regime especial de crédito presumido poderá ser utilizado a partir da data de protocolização do pedido na CMED, ou de sua renovação, há hipótese do § 5º do art. 63, observado o disposto no art. 3º do Decreto nº 3.803, de 2001”. Ou seja, observa-se que a responsabilidade do Impugnante cinge-se a formalizar o pedido junto à CMED, conforme ocorreu no caso concreto.

Não pode o administrado ficar à mercê do descontrole ou de qualquer conduta desidiosa, precisamente o caso em questão, no qual resta caracterizada a ausência de um controle adequado da CMED/ANVISA. Nesse sentido, o Impugnante submete à DRJ todos os requerimentos protocolizados, sustentando que são idôneos e que os originais encontram-se em seu poder para eventuais diligências, o que se requer desde já, no sentido de intimar a CMED/ANVISA para averiguar os protocolos e termos de recebimentos acostados aos autos.

Despesas de Energia Elétrica e Fretes sobre Aquisições. Por ser matéria considerada pela Fiscalização, inexistente razão para sua contestação. Todavia, insta esclarecer que ajuste efetuado, no sentido de antecipar o aproveitamento dos créditos, deu-se em razão de glosa de créditos objeto desta impugnação. Ou seja, caso tais créditos sejam restabelecidos, os créditos deverão voltar ser utilizados no período original.

Diferença Referente Às Devoluções – Alíquota Usada a Menor nos Meses de 08/2004 a 12/2005. Não há razão para contestação, vez que o resultado da apuração efetuada pela Fiscalização favorece o sujeito passivo.

Pedidos de Ressarcimento. O Impugnante não conseguiu identificar os PER/DCOMP informados na autuação fiscal, razão pela qual requer nova análise sobre a titularidade dos documentos ali relacionados.

Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda. Dentre os créditos da não-cumulatividade encontram-se relacionados aqueles decorrentes de despesas com frete e armazenagem, conforme previsão do art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a (...) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

No caso vertente, os gastos submetidos à restrição fiscal referem-se à despesa com armazenamento de produtos, realizado por operador logístico, que é uma nova atividade relacionada a prestação de serviços, que surgiu nos últimos anos para socorrer as empresa que optam por não imobilizar capital, reservando seus recursos para capital de giro (circulante). Assim, por tal atividade, compreende-se o armazenamento de produtos (estoque) e respectiva movimentação de carga e descarga, ou seja, situando-se no permissível legal para o aproveitamento do crédito.

A atividade “operador logístico” compreende basicamente dois tipos de serviços, o armazenamento e o transporte de mercadorias. No caso concreto, o que consta nos documentos fiscais e no contrato firmado junto à empresa World Press Ltda consiste em despesa de armazenagem, razão pela qual deve ser revisto o aproveitamento dos créditos.

Das Subvenções Para Investimento. O Estado de Goiás promoveu programa de incentivo fiscal condicionado à expansão do empreendimento, o FOMENTAR, conforme Lei Estadual nº 13.436, de 1998. Optando o contribuinte pela liquidação do contrato de financiamento com desconto, deverá tal valor ser integralmente aplicado na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial, no prazo de vinte anos.

Assim, trata-se de incentivo concedido pelo agente estatal condicionado à expansão do empreendimento, caracterizando SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, cuja contabilização dar-se-á em conta do patrimônio líquido, reservas de capital, nos termos do art. 443 do RIR/99, não entrando na apuração do Lucro Real.

Como o lançamento fiscal refere-se ao ano-calendário de 2006, ainda não se esgotou o aludido prazo de vinte anos. Ainda, por se tratar de subvenção condicionada, caso a empresa deixe de cumprir a condição, o valor do desconto deverá ser pago ao Estado de Goiás e, como tal, jamais integrará o patrimônio do Impugnante. Ou seja, tais valores não podem ser considerados como receita bruta, já que a subvenção para investimento não representa fato gerador do PIS e da Cofins, conforme inclusive decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação em MS nº 98.02.32706-9/RJ.

Ademais, ainda que o desconto obtido em razão da liquidação antecipada do contrato não seja considerado subvenção para investimento, tem natureza de receita financeira, que se submete

o tratamento conferido pelo Decreto nº 5.164, de 2004, ou seja, é submetida à alíquota zero para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo.

Essa DRJ em recente decisão manifestou-se nesse sentido, no Acórdão 03- 30.124 – 2ª Turma da DRJ/BSA, no qual reconheceu expressamente a aplicação da alíquota zero sobre as receitas financeiras decorrentes da liquidação antecipada do contrato de financiamento do FOMENTAR, a partir de 02 de agosto de 2004. Como o presente lançamento refere-se a fatos geradores supervenientes, do ano-calendário de 2006, cabe a exação fiscal relativa a essa matéria ser exonerada.

Do Pedido. Requer seja recebida e conhecida a presente impugnação por tempestiva para na preliminar ser afastado o lançamento relativo ao período anterior a 17/04/2004 em razão da decadência e no mérito ser julgado improcedente o lançamento fiscal.

Em razão das alegações do impugnante referentes a possíveis problemas de formalização adequada de processos pela CMED/ANVISA, na apreciação dos requerimentos de inclusão dos medicamentos na lista de produtos beneficiados pelo aproveitamento de créditos presumidos, foi encaminhada pela DRJ/Brasília diligência para a unidade preparadora, de fls. 1110/1112.

Coube à DRF/Anápolis/GO oficiar a CMED/Anvisa a se pronunciar sobre lista elaborada às fls. 1113/1115, para esclarecer se os produtos farmacêuticos relacionados teriam sido objeto de requerimento visando a fruição do benefício.

A CMED/Anvisa manifestou-se sobre os vinte e um produtos relacionados pela DRJ/Brasília, no qual relacionou três situações distintas.

Na primeira, esclarece que para os produtos relacionados na tabela PRODUTOS SEM PEDIDO DE ADITAMENTO, de fl. 1158, nenhuma providência foi tomada pelo contribuinte para a obtenção do crédito presumido.

Na segunda, na tabela PRODUTOS COM PEDIDO DE ADITAMENTO APRESENTADO EM 02/02/2006, reconhece a CMED/Anvisa que os requerimentos foram protocolizados em 02/02/2006.

Na terceira situação, informou que o Impugnante somente deu entrada no pedido de aditamento dos produtos relacionados na tabela PRODUTOS COM PEDIDO DE ADITAMENTO APRESENTADO EM 10/07/2009, de fls. 1153, em 10/07/2009.

Nesse contexto, a autoridade tributária, tomando como base a informação disponibilizada pela CMED/Anvisa, elaborou novas planilhas demonstrativas de apuração do PIS e da Cofins de fls. 1171/1192, para incluir na apuração dos créditos presumidos aqueles produtos relacionados na tabela PRODUTOS COM PEDIDO DE ADITAMENTO APRESENTADO EM 02/02/2006.

Cientificada do Relatório de Diligência Fiscal, o contribuinte apresentou petição de fls. 1196/1198, no qual alega que, para os produtos relacionados na tabela PRODUTOS SEM PEDIDO DE ADITAMENTO elaborada pela CMED/Anvisa, apresentou os devidos pedidos de aditamento, com exceção do produto PENTOXIN 400MG DRG CT BL AL PLAS INC X 20, conforme cópia dos protocolos acostados aos autos às fls. 1199/1332.

Por sua vez, para os medicamentos da tabela PRODUTOS COM PEDIDO DE ADITAMENTO APRESENTADO EM 10/07/2009 de fls. 1153, informa o impugnante que, apesar de ter feito pedido inicial de aditamento em 10/01/2006, teve que efetuar novos requerimentos de habilitação, a pedido da CMED/Anvisa, em 02/02/2006, 14/05/2009 e 10/07/2009, como restou demonstrado nos documentos anexos à petição.

É o relatório."

A ementa desta decisão de primeira instância administrativa fiscal da DRJ/DF foi publicada da seguinte forma:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO OU IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS. UTILIZAÇÃO. COMPROVAÇÃO NECESSÁRIA DE PROTOCOLIZAÇÃO EM ÓRGÃO GOVERNAMENTAL CONTROLADOR. MEDICAMENTOS. LISTA POSITIVA. LISTA NEGATIVA.

Os medicamentos submetidos ao regime monofásico que estejam classificados na tabela TIPI nas posições relacionadas pelo art. 3º da Lei ° 10.147, de 2000, e que atendam às condições estabelecidas pelos artigos 63 e 64 da IN SRF nº 247, de 2002, com redação dada pela IN SRF nº 464, de 2004, proporcionam ao importador ou o industrializador o direito de apurar os créditos presumidos e integram a denominada lista positiva. Por outro lado, aqueles produtos também submetidos à incidência monofásica, mas que não perfazem as condições necessárias para integrar a lista positiva, devem compor a lista negativa e não conferem ao contribuinte o direito de utilização do creditamento presumido.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES. TRANSPORTE INTERNO. CREDITAMENTO NÃO UTILIZADO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Dispêndios decorrentes de contrato de prestação de serviços celebrado com transportadora, no qual consta como objetivo a prestação de serviços de logística e agenciamento de cargas, caracterizam transporte interno, que não encontram previsão

legal para integrar base de cálculo na apuração de créditos não-cumulativos, inclusive aqueles referentes a despesas com armazenagem de mercadoria e fretes na operação de venda previstos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

FOMENTAR. CONTRATO DE FINANCIAMENTO. LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA. DESCONTO. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO.

Demonstrada liquidação antecipada de empréstimo que gerou para o sujeito passivo um desconto, restou caracterizada percepção de receita financeira, que se encontra submetida à alíquota zero a partir de 02 de agosto de 2004 para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO OU IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS. UTILIZAÇÃO. COMPROVAÇÃO NECESSÁRIA DE PROTOCOLIZAÇÃO EM ÓRGÃO GOVERNAMENTAL CONTROLADOR. MEDICAMENTOS. LISTA POSITIVA. LISTA NEGATIVA.

Os medicamentos submetidos ao regime monofásico que estejam classificados na tabela TIPI nas posições relacionadas pelo art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, e que atendam às condições estabelecidas pelos artigos 63 e 64 da IN SRF nº 247, de 2002, com redação dada pela IN SRF nº 464, de 2004, proporcionam ao importador ou o industrializador o direito de apurar os créditos presumidos e integram a denominada lista positiva. Por outro lado, aqueles produtos também submetidos à incidência monofásica, mas que não perfazem as condições necessárias para integrar a lista positiva, devem compor a lista negativa e não conferem ao contribuinte o direito de utilização do creditamento presumido.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES. TRANSPORTE INTERNO. CREDITAMENTO NÃO UTILIZADO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Dispêndios decorrentes de contrato de prestação de serviços celebrado com transportadora, no qual consta como objetivo a prestação de serviços de logística e agenciamento de cargas, caracterizam transporte interno, que não encontram previsão legal para integrar base de cálculo na apuração de créditos não-cumulativos, inclusive aqueles referentes a despesas com armazenagem de mercadoria e fretes na operação de venda previstos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

FOMENTAR. CONTRATO DE FINANCIAMENTO. LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA. DESCONTO. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO.

Demonstrada liquidação antecipada de empréstimo que gerou para o sujeito passivo um desconto, restou caracterizada percepção de receita financeira, que se encontra submetida à alíquota zero a partir de 02 de agosto de 2004 para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte."

Os autos foram distribuídos e pautados conforme regimento interno deste Conselho.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno deste Conselho, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, deve ser conhecido o tempestivo Recurso Voluntário.

A alegação da fiscalização de "insuficiência de recolhimento" da contribuição em tela (PIS/COFINS) que motivou o lançamento é decorrente de creditamentos supostamente indevidos no regime não cumulativo de apuração das contribuições.

Após decisão de primeira instância, Recurso de Ofício e Voluntário, subiram para apreciação neste conselho somente os casos de créditos considerados em armazenagem dos produtos, crédito presumido na industrialização de produtos farmacêuticos e subvenções para investimentos.

Em Recurso voluntário o contribuinte não contestou a decisão da DRJ que afirmou não ser possível utilizar os créditos dos Per/Dcomps de fls. 508 a 517 porque já foram ressarcidos. Logo, em razão do disposto na legislação do procedimento administrativo fiscal, não há como apreciar a matéria.

Da mesma forma, com relação ao lançamento sobre o crédito presumido e os requerimentos de fruição do benefício, verifica-se que o contribuinte recorreu de forma genérica assunto superado de forma específica pela DRJ em fls 2467, oportunidade em que esta Delegacia analisou os documentos de fls. 1199/1332, como solicitou o contribuinte em impugnação e manifestação (fls. 1215) após da diligência da DRF de fls. 1175 (parcialmente favorável), e apresentou tabela que tratou de forma individualizada a respeito das datas dos requerimentos e dos documentos.

Segue a conclusão da decisão de primeira instância neste tópico, conforme fls. 2468:

"Portanto, mediante análise probatória dos documentos apresentados pelo impugnante, verifica-se que também os produtos relacionados no Quadro 02 devem ser mantidos na lista negativa para o caso concreto.

Nesse sentido, não há reparos a fazer no procedimento adotado pela Fiscalização, mantendo-se a apuração do crédito presumido demonstrada no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1156/1160 e nas planilhas de fls. 1161/1170."

Dessa forma, com fundamento no Art. 16 do Decreto 70.235/72 e nos termos do disposto pelo art. 62, 63, 64 e 77 da IN SRF nº 247/2002, não merece provimento a alegação genérica do contribuinte e não merece reforma a decisão de primeira instância, neste tópico que tratou do crédito presumido na industrialização de produtos farmacêuticos, de forma que o contribuinte fez jus somente aos créditos presumidos tomados nas operações que estão acompanhadas dos requerimentos da CMED/ANVISA.

No que se refere à glosa dos créditos apurados pelo contribuinte em relação às despesas com fretes de serviços de "armazenagem" e "operação de venda" dos produtos farmacêuticos (com fundamento no Art. 3.º, IX, Lei 10.833/03), a alegação da empresa é a de que, em resumo, o gasto seria necessário e se enquadraria no conceito de insumo e até mesmo no de armazenagem, ainda que se fale em "transporte interno".

É importante registrar que este conselho, na sua Câmara Superior, recentemente proferiu o Acórdão 9303004.318 que reconheceu o direito a crédito nas despesas com frete entre estabelecimentos. Segue a parte da Ementa que trata do assunto:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

Recurso Especial da Contribuinte provido.

(...)"

Destaca-se também, conforme citação deste precedente, que nos autos do processo administrativo nº 13984.001511/200587, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, a ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama apresentou seu entendimento a respeito do conceito de insumo, transcrito a seguir:

" Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403002.765

– que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo o que, por sua vez, foi confirmado pela pesquisa desenvolvida no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SO sob a coordenação dos estudiosos Breno Vasconcelos, Daniel Santiago, Eurico de Santi, Karem Dias e Suzy Hoffman.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

“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;”

Em relação à COFINS, temse que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

“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 nº10.485, 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)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“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:

[...]

§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.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

· o art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo

com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a. matérias primas, os produtos intermediários, o material de

embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b. os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País,

aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]”

· art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“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:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entendese como insumos:

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;

II utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

a. Serviços utilizados na prestação de serviços;

b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

c. Bens utilizados na prestação de serviços;

d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;

f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, podese concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS.

CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

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

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

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n.247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não cumulatividade das ditas contribuições.

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

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

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

7. Recurso especial provido."

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida

imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não cumulativos.”

Verifica-se na autuação, conforme relatório, que a fiscalização identificou que as notas fiscais juntadas (*World Press* de fls. 433 a 450) seriam de operadores internos, serviços de frete dentro do estabelecimento industrial e, por isto, não poderiam ser considerados como fretes possíveis de gerar créditos, como nos casos de armazenagem ou operações de venda. Em momento algum foi contestada a comprovação ou veracidade dos serviços de logística.

A Câmara Superior deste conselho, por sua vez, reconheceu o crédito em situação que certamente poderia ser considerada mais complexa do que a apresentada nestes autos, oportunidade em que o voto vencedor deixou claro que o frete de partes e peças para montagem de veículos, entre estabelecimentos, poderia gerar crédito porque, além de serem necessários e essenciais às atividades da empresa, compõem um conceito de processo produtivo mais abrangente. Ou seja, não necessariamente o processo produtivo, para fins de geração de crédito sobre as contribuições no regime não cumulativo, precisa ser somente aquele interno da empresa.

Diante do apresentado, adota-se o conceito de insumo apresentado e as fundamentações do precedente citado da CSRF, para reverter a glosa sobre os descontos decorrentes dos gastos com transporte interno.

Portanto, merece provimento a alegação do contribuinte neste tópico.

Com relação ao Recurso de Ofício em face dos valores exonerados que foram objeto do Auto de Infração, não há motivo para reformar esta exoneração, visto que a glosa foi realizada, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1010, em razão da autoridade de origem considerar que, para subvenções para investimentos, nos casos de lançamentos de PIS e COFINS, não há como discutir a natureza da receita (fls. 1033) e com isso deduzir os valores da base de cálculo.

O contribuinte alegou que o desconto concedido em decorrência da liquidação antecipada, tem natureza de receita financeira, independentemente de ser considerado ou não subvenção para investimento e, conforme o artigo 1.º e 2.º do Decreto 5.164/2004, tal receita possui alíquota zero a partir de agosto 2004.

"Art. 1.º - Ficam reduzidas **a zero as alíquotas** da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica As receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

Art. 2.º - O disposto no art. 1 aplica-se, também, as pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa."

Corroborando as alegações do contribuinte, assim concluiu a decisão de primeira instância em fls. 2472:

A princípio, cumpre esclarecer que o FOMENTAR, Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás, regulado pelo Decreto nº 3.822, de 10 de julho de 1992, do Governo do Estado de Goiás, tinha como objetivos, dentre outros, o estímulo à industrialização e apoio ao desenvolvimento de empreendimentos industriais, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico.

Por sua vez, a Lei Estadual nº 13.436/1998 veio dispor sobre uma nova opção de adimplemento dos contratos de financiamento do FOMENTAR, a critério da empresa, que poderia liquidar antecipadamente o empréstimo contraído, sob a condição de que a destinação dos recursos liberados continuasse direcionada à implantação ou expansão do empreendimento econômico, como se pode observar da leitura do art. 1º do diploma legal:

Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR - poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

(...)

IV - a utilização do benefício desta lei é condicionada à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos

objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR, ” (grifos nossos)

Compulsando os autos, observa-se que a autoridade tributária intimou o contribuinte a justificar, por meio do Termo de Constatação Fiscal, fls. 455/457:

2 – Falta de inclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins do desconto obtido com a liquidação antecipada do contrato de financiamento firmado com o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR, no leilão realizado em 26/06/2006, no valor de R\$20.556.980,91, registrado nos livros contábeis como reserva de capital – subvenção p/ investimentos;

Ou seja, constata-se que o impugnante aproveitou-se da opção prevista pela Lei Estadual nº 13.436/1998 para liquidar, de maneira antecipada, o empréstimo contraído pela adesão do programa FOMENTAR, obtendo um desconto no montante de R\$20.556.980,91, como se pode observar pelo conteúdo dos documentos acostados às fls. 436/442.

Trata-se precisamente do valor que a autoridade fiscal acrescentou na apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, já que entendeu que não haveria nenhuma hipótese de exclusão legal para receitas dessa natureza.

Ocorre que a Lei nº 10.865, de 2004, veio dispor no art. 27, §2º, o seguinte:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

Nesse contexto, com amparo legal, o Decreto nº 5.164/2004 tratou de reduzir para a alíquota zero a tributação sobre as receitas financeiras, com efeitos a partir de 02 de agosto de 2004, sob determinadas condições trazidas pelo seus artigos 1º e 2º:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

Art.2º O disposto no art. 1º aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

Em seguida, o dispositivo transcrito foi revogado pelo Decreto nº 5.442/2005, redisciplinando a matéria nos seguintes termos:

“Art.1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I-não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II-aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.”

Buscando a definição de receita financeira na legislação vigente, vale recorrer ao artigo 373 do RIR/99:

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

O Manual de Contabilidade Das Sociedades Por Ações, de Sérgio Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, em sua sétima edição, apresenta a seguinte definição:

Como receitas financeiras, há:

Descontos obtidos, oriundos normalmente de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores e de outros títulos.(...)

No caso concreto, cumpre observar que o impugnante liquidou antecipadamente uma obrigação, qual seja, o empréstimo contraído junto ao agente público.

Em decorrência do pagamento antecipado, beneficiou-se de um desconto financeiro.

As receitas auferidas constituem-se, portanto, em receitas financeiras, submetidas à alíquota zero a partir de 02 de agosto de 2004 para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência

não-cumulativa do PIS e da Cofins, exatamente a situação do contribuinte.

Nesse sentido, cabe ser afastada a inclusão do valor de R\$20.556.980,91 da apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins referentes ao mês de junho de 2006.”

Não merece reforma este tópico porque o lançamento deve permanecer cancelado, contudo, é importante observar a matéria sobre outro ponto de vista. Não são todos os casos em que tal dispositivo pôde ser aplicado, o que levou inúmeros julgamentos deste Conselho a debater a natureza das subvenções de investimento para fins de incidência das contribuições sob o regime não cumulativo e decidir pela possibilidade da exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins (a exemplo os recentes Acórdãos 9101-00.566 CSRF, 3402-003.042, 3301-002.970 e 3402-002904).

Possui uma lógica nobre entender que um incentivo fiscal concedido por um Estado, para o desenvolvimento de uma região, não seja tributado pela União. É exatamente esta a situação presente nos autos, situação em que a União pretende incluir na base de cálculo das contribuições de sua competência um incentivo fiscal concedido pelo Estado de Alagoas.

Tais valores representam mero ingresso na contabilidade do contribuinte, com roupage de ressarcimento e não de receita, porque o contribuinte adianta o investimento da construção e instalação do parque fabril e o Estado lhe assegura o reembolso dos valores gastos através dos incentivos.

Diante de alguns precedentes deste Conselho, como os 203-13.634, 203.13-050 e 3401001.976, assim como diante da legislação e das normas de Direito Tributário correlatas e da semântica tributária e contábil, é possível concluir que os incentivos tributários são redutores de despesas (do saldo devedor), recuperações de custos e não receita ou faturamento, ainda mais se feitos de forma escritural, como é o caso do contribuinte.

Considerando o disposto no Art. 113 do CTN, tal valoração do fato apresentada é mais importante do que meras questões contábeis, se a subvenção deverá ser registrada como receita ou não, por exemplo. Mesmo porque a legislação é complexa e a jurisprudência neste Conselho não é definida por uma posição ou outra, como se pode verificar dos seguintes precedentes: 9101-001.798, 9101-002.329, 9101-001.094 e 9101-002.335.

Neste Conselho de discutiu se a subvenção foi mantida em reserva de capital ou distribuída, se é subvenção para custeio ou de investimento, se ocorreu em tempo e concomitância com a fruição do benefício e investimento, se houve contrapartida e sanção no descumprimento das regras do benefício, se os requisitos para ser considerado subvenção de investimento foram cumpridos (intenção do estado, efetiva aplicação e titularidade do empreendimento) e se o investimento foi realizado em bens e direitos do ativo imobilizado.

Contudo, o que se verifica diante destas constatações é que a União, por meio das autuações fiscais, trabalha para ter um controle dos incentivos fiscais estaduais de forma que possa verificar se as mencionadas subvenções, para investimento ou custeio, ocorreram e se o Pis e Cofins estão sendo corretamente adimplidos ou não.

O procedimento da União é correto porque esta é competente, contudo, a indefinição da jurisprudência neste Conselho e a definida jurisprudência no âmbito judicial, em especial do STJ Resp 1.025.833/RS de 2008 e REsp 596212 / PR de 2014, deixa claro que o crédito presumido de ICMS não constitui receita, mas sim recuperação de custo.

Assim, realmente parecem ser poucas as situações em que ocorreu uma mera subvenção para custeio, sem quaisquer contrapartidas exigidas pelo Estado, sem que tais incentivos sejam para fomentar o empreendedorismo, a criação de empregos e o aquecimento da economia do Estado concessor dos benefícios.

De forma socioeconômica e estrutural, parece ter pouca valia a diferenciação de subvenção para custeio ou de investimento como faz crer o antigo Parecer Normativo 112 de 1978, uma vez que a legislação do Pis e da Cofins sob o regime não cumulativo (Leis 10833/03 e 10637/02 com alterações da 12973 de 2014) são claras em delimitar que a base de cálculo é a Receita bruta.

Assim, além da base de cálculo ser limitada ao conceito de Receita bruta, a legislação expressamente exclui da base de cálculo as subvenções para investimento, conforme pode ser verificado a seguir:

“Lei 10833/03:

Art. 1.º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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) (Vigência)

Lei 10637/02:

Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

X - 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) (Vigência).”

Por serem posteriores, por ser Lei e por ser mais benéfica, sua aplicação ao caso em questão é correta e permite a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo das contribuições.

As alterações nas leis 10.637/02 e 10.833/03 em 2014 foram um avanço normativo que permite concluir o contrário do levantando na fiscalização quando afirmou que não há disposição expressa que permita excluir da base de cálculo da Pis e Cofins as subvenções de investimento.

E como já explicado, dentro de uma análise sistêmica, legislativa, jurisprudencial, econômica e social, as possibilidade de existirem incentivos estatais sem quaisquer contrapartidas são poucas e definitivamente, como já demonstrado, não é o caso dos autos, de forma que a subvenção em questão não possa ser configurada como uma subvenção para custeio, nos moldes do Art. 44 da Lei 4506 de 1964 que definiu o conceito de receita bruta para fins de tributação do imposto de renda e incluiu as subvenções para custeio.

É importante considerar, que inclusive para fins de Imposto de Renda, a diferenciação entre subvenção para custeio e para investimento, para fins de incidência do tributo, não encontra fundamento sólido e muito menos consolidado, como pode ser verificado nos seguintes trechos extraídos dos "Fundamentos do Imposto de Renda", de Ricardo Mariz de Oliveira (Capítulo II.8):

Assim sendo, as indagações que restam são as seguintes: neste quadro, considerando os ditames das referidas leis ordinárias fiscais, é possível identificar uma natureza jurídica para as subvenções de custeio de operações, que seja distinta da natureza jurídica das subvenções para investimento? Justifica-se uma diferença de natureza jurídica, se é que existe, tão-somente porque essas duas subespécies de subvenções econômicas se distinguem pelas diversas destinações particulares que têm? Como tanto as subvenções para investimento quanto as para custeio de operações são aportes de recursos externos que provêm de fora do patrimônio empresarial, e não são produtos deste, há alguma justificação jurídica para apenas as primeiras não serem consideradas receitas por essas leis fiscais? Pela mesma razão, ante a modificação introduzida pela Lei n. 11638 na contabilidade das pessoas jurídicas por ela regidas, há alguma razão para também as subvenções para investimento deixarem de ser consideradas transferências patrimoniais?

Estas indagações ainda se completam com mais esta: haverá alguma razão específica para a Lei n. 6404 e para a lei do imposto de renda terem distinguido uma subespécie da outra, e, em caso positivo, essa razão teria alguma relevância para também justificar que apenas uma subespécie não seja considerada receita (ou agora, ambas) ou, ao contrário, a despeito dessa razão, ambas não devem se caracterizar como receita?

Em princípio, e considerando a sua identidade essencial, bem como o gênero e a espécie a que pertencem, ambas as subespécies possuem a mesma natureza jurídica e não devem ser consideradas como receitas, uma vez que receita é o incremento patrimonial que a empresa produz, e não o que vem de fora dela a título de transferência patrimonial, inclusive a título de subvenção para investimento ou de subvenção para custeio de operações.

Mas por fim, é importante registrar que trata-se, no caso dos autos, de um incentivo fiscal, concedido pelo estado no formato de crédito presumido de ICMS com

exigências e contrapartidas, de forma que possa sim, ser configurada como uma subvenção para investimento e fomento da região e não como uma subvenção para custeio.

É relevante lembrar que esta própria Turma de julgamento já tratou da matéria e reconheceu que as subvenções para investimento podem ser deduzidas da base de cálculo do Pis e Cofins por não se enquadrarem no conceito de receita bruta ou mesmo de faturamento, conforme Acórdãos 3201-002.228 , 3201-002.229.

E por fim, a respeito da materialidade da incidência das contribuições sociais, dentro da análise sistêmica apresentada neste voto, é importante lembrar que a Carta Magna também a limitou em receita ou faturamento, conforme pode ser verificado no Art. 195, I, b, transcrito a seguir:

“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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

Merece provimento a alegação do contribuinte neste tópico do lançamento, de forma que deve-se manter cancelada a cobrança das contribuições sobre as subvenções de investimento.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, vota-se para **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário e negar provimento ao Recurso de Ofício, para manter os valores exonerados e exonerar o lançamento e cancelar as multas sobre as despesas com fretes internos.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

