



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

Processo nº 13502.902074/2016-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3003-000.038 – Turma Extraordinária / 3ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria PER/DCOMP
Recorrente OXITENO NORDESTE S A INDUSTRIA E COMERCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2012

ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA PARA LANÇAMENTO DE MULTA. Não se aplicam as regras do artigo 150, §4ª e 173, I do CTN para que a Fiscalização lavre multa por não homologação de crédito. Regra do artigo 74, §5º da Lei 9.430/1996.

CONEXÃO/VINCULAÇÃO.

Para que se opere a conexão entre duas demandas em trâmite no CARF é necessário que ambas tratem de fato idêntico. Artigo 6º, §1º inciso I do Anexo II do RICARF

CRÉDITO NÃO HOMOLOGADO. CONCEITO DE INSUMOS. PIS/COFINS. Contribuinte teve parte dos seus créditos não homologados. Insumos como gastos essenciais e relevantes conforme o Recurso Especial do STJ 1.221.170-PR. Aceitos como insumos os gastos com produtos que compõem o processo produtivo.

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais, há expressa previsão normativa para seu

creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

REINTEGRA. SUBVENÇÃO CORRENTE. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO EM REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os valores apurados no âmbito do Regime de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras (Reintegra) representam receitas da pessoa jurídica beneficiária por tratar-se o regime de espécie de subvenção corrente. Portanto, tais valores integram a base de cálculo da contribuição em regime não cumulativo.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua estreita relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo contribuinte. Em outras palavras, o conceito de insumos pressupõe o consumo de bens ou serviços no contexto do processo produtivo, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da recorrente a comprovação precisa e minuciosa do direito alegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer os créditos dos valores referentes ao Hipoclorito de sódio, produtos KURITA, pallet de madeira/capa de pallet/chapa de papelão para pallet e lacres de segurança para carretas; II) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação as demais matérias. Vencidos os Conselheiros Müller Nonato Cavalcanti Silva e Márcio Robson Costa que reconheciam o direito aos créditos em relação aos gastos com energia elétrica com demanda contratada, encargos com a transmissão de energia elétrica, serviços portuários destinados à exportação dos produtos, serviços em isotanques (IBCs) e sua manutenção (OCTOs e REOS), valores de depreciação do ativo imobilizado, valores recebidos pelo REINTEGRA. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Vinícius Guimarães.

Marcos Antônio Borges - Presidente.

Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator.

Vinícius Guimarães - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Müller Nonato Cavalcanti Silva, Vinícius Guimarães e Márcio Robson Costa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão de Manifestação de Inconformidade proferido no bojo do processo PER/DCOMP de n. 15279.99574.250712.1.1.080015. No intento de ver reconhecido o crédito de R\$ 811.597,71 apurado no segundo trimestre de 2012.

Para a análise da declaração de crédito o Fisco apurou toda a receita do exercício, chegando ao despacho decisório reconhecendo o crédito na monta de R\$ 802.145,36.

Inconformada com a diferença de crédito apurada a Recorrente apresentou suas razões recursais com as seguintes alegações:

- a) Decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício;
- b) conexão com os autos de nº 13502.720661/2017-01;
- c) reconhecimento de créditos glosados, tais como Pallets de madeira, lacres de segurança para carretas, energia elétrica com demanda contratada (TUSD), energia térmica, serviços portuários destinados à exportação dos produtos, serviços em isotanques (IBCs) e sua manutenção (OCTOs e REOS), valores de depreciação do ativo imobilizado, valores recebidos pelo REINTEGRA; água desmineralizada, água clarificada, água potável, vapor, ácido sulfúrico, hidróxido de sódio, hipoclorito de sódio e produtos KURITA.

Ao fim requer a total procedência do Recurso Voluntário para que seja reconhecido o direito creditório lançado no Per/Dcomp de n. 15279.99574.250712.1.1.080015, e que todos os itens demonstrados sejam tratados como insumos.

Voto Vencido

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator.

Por presentes todos requisitos formais de admissibilidade do presente Recurso Voluntário, dele tomo conhecimento.

Da Decadência

A Recorrente alega que a Fazenda não poderia, ao fazer a glosa dos créditos descritos no Per/Dcomp, efetuar o lançamento do saldo complementar, com multa e juros, em razão de ter sido alcançado o prazo decadencial, seja pelo fundamento do artigo 150, §4º ou pelo artigo 173, I ambos do CTN.

Não assiste razão a Recorrente. A decadência em matéria tributária existe para punir a inércia do Fisco quando permite o decurso de determinado período de tempo sem nenhuma manifestação expressa para que se opere a homologação tácita do lançamento feito pelo contribuinte (art. 150, §4º CTN). Ainda, quando não houver ato praticado por qualquer das partes e o decurso do tempo impede que seja feito lançamento de ofício (art. 173, I CTN).

No caso em discussão não é possível vislumbrar nenhuma das hipóteses previstas nos enunciados legais que versam sobre decadência. Ao contrário, ao ser provocada sobre compensação de créditos a Fazenda Nacional manifestou-se de forma motivada a razão da glosa e, por consequência, efetuou o lançamento complementar.

A propósito do tema em debate a Lei 9.430/1996 no seu artigo 74, §5º estabelece que a Fazenda detém o prazo de 5 (cinco) anos para homologar a compensação de crédito contado da data de entrega da declaração.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Este Tribunal Administrativo já se manifestou nesse sentido em voto da lavra do Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira nos autos do processo de n. 10540.720020/200560:

COMPENSAÇÃO. APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO. DECADÊNCIA. A limitação temporal para averiguação da certeza e liquidez do crédito postulado se dá pela observação do art. 74, §5.º, da Lei n.º 9.430/96, e não pelo texto do § 4.º do art. 150 do CTN, este último relativo a lançamento tributário.

Portanto, por inexistência de amparo legal e por precedentes deste Conselho, voto pelo afastamento da alegação de decadência.

Da conexão com os autos de nº 13502.720661/2017-01

A Recorrente pugna em suas razões recursais pela reunião do processo em julgamento com o de n. 13502.720661/2017-01 sob a alegação de que tal medida impediria a possibilidade de decisões divergentes.

Conforme aduz o artigo 6º, §1º inciso I do Anexo II do RICARF, a vinculação de processos por conexão pode acontecer quando ambos tratarem de exigência fundada em fato idêntico.

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

No caso em espeque o processos em julgamento, cuja origem é uma declaração de compensação e objetiva o reconhecimento do direito creditório não se identifica com a discussão sobre o lançamento feito pela Fazenda nos autos do processo de n. 13502.720661/2017-01. Não há, desta forma, identidade de objetos nos processos que se intenta reunir.

Por tratar-se de demandas autônomas cujos méritos apontam para decisões naturalmente diferentes, voto pela rejeição do requerimento de conexão.

Do reconhecimento do direito creditório

Para que se possa apreciar o direito de crédito nas Contribuições Especiais Pis e Cofins há de se falar, inicialmente, da sua base de cálculo e do princípio da não-cumulatividade, previsto no texto constitucional do artigo 195, §12.

A própria Constituição da República define que a base de cálculo das contribuições Pis e Cofins será o faturamento, assim compreendido como a receita bruta da empresa. Não convém adentrar em discussão que toca à *receita bruta* por ser matéria já definida pelo STF e regulada pela Lei 12.973/2014. Basta para os fins pretendidos classificá-la como sinônimo de *faturamento*. Portanto, tanto faturamento quanto receita bruta compreendem a entrada de riqueza nova no caixa da empresa, sendo a sua integralidade base de cálculo para as contribuições Pis e Cofins.

Ainda no próprio texto constitucional, em específico no artigo 195, §12, há expressa afirmação de que as contribuições incidentes sobre *faturamento* e/ou *receita bruta* serão não-cumulativas nos termos da Lei, que são as leis 10.637/2002 e 10.883/2004. Ambas leis, no artigo primeiro, cumprem o mandamento constitucional e estabelecem o regime não-cumulativo de apuração e cobrança da Pis e Cofins.

Importa dizer que a não-cumulatividade não é meramente uma sistemática de apuração e cobrança, mas antes disso um princípio constitucional; princípio-norma com relevante dimensão de peso, conforme ensinamentos do professor Humberto Ávila¹, cujo objetivo é impedir a tributação com "efeito cascata".

O importante é que tanto os princípios quanto as regras permitem a consideração de aspectos concretos e individuais. No caso dos princípios essa consideração de aspectos concretos e individuais é feita sem obstáculos institucionais, na medida em que os princípios estabelecem um estado de coisas que deve ser promovido sem descrever, diretamente, qual o comportamento devido. O interessante é que o fim, independente da autoridade, funciona como razão substancial para adotar os comportamentos necessários à sua promoção.

¹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 17ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2017. p. 70

O princípio da não-cumulatividade, também aplicável aos impostos IPI e ICMS, deve ser compreendido com maior cautela quando da sua aplicação nas contribuições Pis e Cofins. O princípio insurge como razão de ser a vedação de "tributação em cascata", e o regime de acúmulo de crédito atua para nulificar o efeito econômico da tributação em duplicidade na base de cálculo final.

Quando se fala em IPI e ICMS a sistemática de identificação dos créditos torna-se mais simples, pois há identificação precisa no destaque em cada nota fiscal de saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte. No que diz respeito às contribuições especiais Pis e Cofins que, como já esclarecido, têm a base de cálculo no faturamento do contribuinte, há de se fazer um juízo sobre quais gastos são geradores de crédito para impedir a tributação em cascata.

Há, portanto, um permissivo na própria lei para avaliação, em cada caso individual, quais gastos devem ser excluídos da base de cálculo para se apurar o crédito devido ao contribuinte. Sobre o tema recentemente decidiu a Primeira Seção do STJ no Recurso Especial 1.221.170-PR, na sistemática de representativo de controvérsia geral, que vincula este julgamento por força do art. 36, VII do RICARF:

*O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. (REsp 1.221.170-PR. Primeira Seção. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe 24/04/2018).*

Não é necessário grande esforço hermenêutico para compreender que os elementos essencialidade ou relevância são sinônimos de gastos sem os quais o desenvolvimento da atividade empresarial ficaria prejudicada. Ainda, cristalino o entendimento de que o melhor julgamento do que seria ou não insumo é feito pelo próprio contribuinte quando apresenta sua declaração de compensação, de maneira que compete à Receita Federal efetuar a glosa apenas dos gastos que apresentam-se de forma proeminente como não essenciais ao processo produtivo. Portanto, o ônus probatório da impertinência de determinado gasto como insumo recai sobre a Fiscalização. Neste sentido já se manifestou a CSRF nos autos do processo 10880.023539/89-55:

"Quanto ao ônus probatório no Processo Administrativo-Tributário, portanto, é importante observar que ele incumbe a quem tem interesse em provar o seu direito. Salvo nos casos de presunções legais, ele recai inicialmente sobre a autoridade administrativo-fiscal lançadora, no sentido de provar a prática das irregularidades imputadas ao sujeito passivo".

Valendo das premissas relatadas acima é possível fazer uma análise prudente do crédito pleiteado pela Recorrente e sobre as glosas efetuadas pela Receita Federal. Para tornar mais visível o rol de gastos colaciono tabela elaborada pela própria Recorrente neste Recurso Voluntário:

Item	Subitem	Motivo
Bens Utilizados como Insumos	Vapor 42 kg/cm ² Demanda	Os dispêndios não estariam relacionados ao consumo efetivo de energia térmica (insumo).
	Água Desmineralizada e Água Clarificada (Demanda)	Os dispêndios não estariam relacionados ao consumo efetivo (insumo).
	Pallet de Madeira/Capa de Pallet/Chapa de Papelão para Pallet	Os itens não seriam empregados no processo produtivo.
	Água Potável	A água seria utilizada para consumo humano.
	Lacre de Segurança para Carretas	Os lacres seriam utilizados em momento posterior ao do processo produtivo.
	Hipoclorito de Sódio	O hipoclorito seria aplicado como bactericida nas torres de resfriamento, em momento posterior ao do processo produtivo.
	Produtos da KURITA	Os bens seriam utilizados para tratamento da água e não teriam relação direta com o processo produtivo.
	Ácido Sulfúrico (H ₂ SO ₄) e Hidróxido de Sódio (NaOH)	Foi glosada a parcela desses produtos aplicada no tratamento de efluentes, pois este ocorreria em etapa posterior ao processo produtivo.
Despesas de Energia Elétrica	Energia Elétrica 13,8 KV Demanda	Foram glosados os créditos calculados sobre a "demanda contratada", pois não se trataria de dispêndio com energia efetivamente consumida.
	Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica	Encargos relacionados à contratação de energia elétrica, cobrados pelas concessionárias, foram glosados sob o argumento de que não correspondem ao consumo efetivo de energia elétrica.
Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	Serviços de Palletização de Pallets	Não teriam natureza de despesas típicas de armazenagem e fretes.
	Serviços Portuários – Horas Paradas de Veículo	Os dispêndios não teriam a natureza de despesas de armazenagem.
	Serviços em Isotâncas (IBCs)	Os serviços não teriam natureza de despesas típicas de armazenagem e fretes, pois teriam por objeto a limpeza e inspeção de containers.
	Serviços de Manutenção em Tanques e em IBC's OCTO e REOS	Os serviços não teriam natureza de despesas típicas de armazenagem e fretes, pois teriam por objeto a limpeza e inspeção de containers.
Créditos Sobre Bens do Ativo Imobilizado, com Base nos Encargos de Depreciação	Glosa dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação.	Os créditos não foram aceitos sob alegação de falta de provas.
Receitas Não Tributadas	Receita da Venda de Bens	A Impugnante não teria oferecido à tributação as receitas equivalentes a "insumos aplicados" por ela na industrialização por encomenda.
	Créditos do REINTEGRA	A Impugnante não teria oferecido à tributação os créditos recebidos no âmbito do REINTEGRA.

De início, há de se analisar que alguns dos itens listados pela Recorrente, no próprio laudo técnico apresentado, repetem-se dentro da cadeia produtiva de modo a possibilitar um *bis in idem* caso creditados. Vejamos:

a) **Vapor:** O vapor é listado como insumo por ter parte no processo produtivo. Contudo, o vapor é a soma da água e energia térmica, que também estão listadas como insumo. Por essa razão mantenho a glosa efetuada pelo Fisco por compreender o vapor não é apto a gerar créditos nas contribuições Pis/Cofins;

b) **Água desmineralizada, água clarificada e água potável:** Muito embora a água desmineralizada e água clarificada tenham parte no processo produtivo, elas nada mais são do que água potável somada a aditivos já listados como insumos, tal como o hipoclorito de sódio. Portanto, a água clarificada nada mais é do que uma água tratada com bactericida, que por sua vez também está na lista de insumos. Por fim, sobre a água potável, por mais essencial que seja em razão do emprego para consumo humano, não existe vinculação entre o consumo da água com o resultado final do produto da Recorrente. Por essas razões mantenho a glosa feita pelo Fisco no tocante a água clarificada, água desmineralizada e água potável;

c) **Ácido Sulfúrico e hidróxido de sódio:** Como bem explicado pela Recorrente os dois componentes químicos são usados para o tratamento de efluentes em etapa posterior ao processo produtivo. Os dois componentes listados são usados para atender exigências da legislação ambiental, cuja observância é geral e *erga omni*. Tratar os efluentes para que se evite a liberação de dejetos no meio ambiente não compõe processo de produção do

produto comercializado pela Recorrente e não deve ser considerados insumos os componentes mencionados, razão pela qual mantenho a glosa efetuada pelo Fisco;

Quanto aos demais itens listados pela Recorrente entendo haver conexão direta com o resultado do produto final comercializado, merecendo alguns breves comentários para justificar o direito ao crédito.

Se a água clarificada não faz parte do grupo de insumos, o hipoclorito de sódio e produtos KURITA, usados para que se obtenha a água com esse tratamento, deve dar direito a crédito. O processo de resfriamento é parte do processo produtivo, que é feito com água clarificada. O hipoclorito de sódio e produtos KURITA são componentes usados na obtenção da água clarificada. Portanto, caso os retirassem da cadeia de produção não se obteria o resultado final da atividade comercial da Recorrente.

Sobre os seguintes itens: Pallets de madeira, lacres de segurança para carretas, energia elétrica com demanda contratada (TUSD), serviços portuários destinados à exportação dos produtos, serviços em isotanques (IBCs) e sua manutenção (OCTOs e REOS), valores de depreciação do ativo imobilizado, valores recebidos pelo REINTEGRA entendo que todos são aptos a gerar crédito pelos breves argumentos abaixo.

Como já foi tratado com minúcia nesta decisão, são insumos os itens que tenham relevância e essencialidade no resultado da produção final. Da lista acima transcrita todos os itens guardam relação de essencialidade para a atividade empresarial, que compreende desde etapas de reações químicas na produção quanto armazenagem e distribuição.

Entrementes, impõe-se a necessidade de argumentar sobre os valores recebidos a título do programa REINTEGRA. O programa, instituído pela Lei 12.546/2011 estabelece uma forma de ressarcir o residual de tributos federais a contribuintes que destinem seus produtos à exportação. Como o vocábulo usado no próprio texto legal deixa claro, os valores recebidos a título de REINTEGRA são ressarcimentos; recomposição patrimonial que, indevidamente, estavam com a União pelo recolhimento de tributos. Portanto, não se trata de faturamento - pois não é produto de venda/prestação de serviços. São recomposições de caráter indenizatórias sobre as quais não podem incidir as contribuições Pis e Cofins.

O artigo 1º, §4º da Lei 12.546/2011 esclarece que a pessoa jurídica utilizará os valores para realizar pedidos de restituição e/ou compensação de tributos federais. Sendo, portanto, a precisa conduta da Recorrente, razão pela qual a glosa efetuada pela Receita Federal é indevida.

Por derradeiro, mas não menos importante, impõe discorrer sobre o tratamento tributário das quotas de depreciação do ativo imobilizado do Contribuinte. O patrimônio imobilizado de uma empresa é o conjunto de bens empregados no processo de produção que, sem os quais, não se entregaria o produto final. É natural, como se sabe, que maquinários e bem móveis em geral detêm uma vida útil limitada, razão pela qual que, por precisão da escrita contábil da empresa, faz-se necessário o cálculo de depreciação à cada exercício. O efeito prático é a redução do valor nominal do bem, ou em termos mais práticos, há redução do ativo; decréscimo patrimonial. Assim dispõe a Instrução Normativa 457 de 2004:

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

A Recorrente incluiu na sua Declaração de Compensação os valores referentes à quotas de depreciação do seu ativo imobilizado. Portanto, se há redução do ativo, parte da receita que ingressa no exercício presta-se para recompor as perdas que tiveram causa pelo uso e depreciação do ativo. É de conclusão lógica que essa recomposição não se enquadra no conceito de faturamento bem como não deve ser ofertada à tributação.

Assim trata a Lei 4.506/1964

Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

§ 7º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suporta o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com condições de propriedade, posse ou uso de bem.

§ 8º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

Apesar de a legislação deixar claro que a quota de depreciação deve ser excluída da base de cálculo das Contribuições Especiais Pis/Cofins, ainda assim houve glosa por parte do Fisco. Correta conduta seria, em caso de dúvida sobre o cálculo de depreciação, solicitar perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, nos termos art. 57, §4º da Lei 4.506/1964.

Sendo o ônus probatório do Fisco e há ausência de elementos nos autos que levem a descrédito o cálculo de quota de depreciação, entendo por bem a exclusão da glosa para manter o direito creditório declarado pela Recorrente.

Por todo o exposto, conheço do presente Recurso Voluntário para no mérito dar-lhe parcial provimento e conceder em parte o direito creditório pleiteado pela Recorrente para os seguintes itens: **Hipoclorito de sódio, produtos KURITA, Pallets de madeira incluindo capa de pallet e chapa de papelão, lacres de segurança para carretas, energia elétrica com demanda contratada, encargos com a transmissão de energia elétrica,**

serviços portuários destinados à exportação dos produtos, serviços em isotanques (IBCs) e sua manutenção (OCTOs e REOS), valores de depreciação do ativo imobilizado, valores recebidos pelo REINTEGRA nos exatos termos da fundamentação supra.

Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator

(assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de creditamento de PIS/COFINS, no regime não-cumulativo, com relação às despesas portuárias diversas, gastos com demanda de energia elétrica e térmica, vapor d'água, serviços em isotanques e sua manutenção, valores de depreciação do ativo imobilizado e valores recebidos pelo Reintegra.

Em seu voto, o i. relator assinala que os referidos dispêndios seriam necessários ao processo produtivo atinente à atividade econômica da recorrente, afigurando-se como passíveis de creditamento das contribuições não-cumulativas. Distancio-me de tal entendimento pelas razões a seguir expostas.

Inicialmente, importa destacar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado, de forma acertada, que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Na esteira de tal entendimento, os excertos da ementa e do voto vencedor do Acórdão nº 9303-002.659, Processo nº 13204.000070/200455, sessão de 14/11/2013, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcritos abaixo, sublinham a necessidade de pertinência entre o gasto - ao qual se busca aplicar o conceito de insumos - e sua inerência ao processo produtivo (grifei algumas partes):

EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

*Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. **A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo**, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito. Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.*

VOTO CONDUTOR

(...)Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.

*(...)Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem **após o fim do processo** (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). **Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.***

Pela leitura dos excertos, pode-se observar que o conceito de insumos exige o consumo de bens ou serviços **no contexto do processo produtivo**, excluindo-se, de tal

conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Em que pese o conceito de insumo sustentado pela corrente majoritária do CARF, há que se assinalar que tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou que o conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos gastos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Eis a ementa da decisão:

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

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

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

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

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

o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Filio-me ao conceito de insumos acima esposado, afastando-me, desse modo, daquelas correntes que entendem como aplicável, no âmbito das contribuições não-cumulativas, o conceito de insumos restritivo previsto na legislação do IPI ou o conceito de insumos ampliativo do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte.

Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Tendo em vista tal conceito de insumos e voltando ao caso concreto, há que se concluir que **gastos portuários diversos**, como é o caso dos serviços de capatazia, rebocagem, movimentação de container, e outros serviços prestados a bordo de navio, ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica da pessoa jurídica, **não podem ser considerados insumos, uma vez que constituem despesas incorridas após o processo produtivo.**

De fato, os referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do processo produtivo, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos.

Há que se ressaltar, por fim, que os citados gastos aduaneiros não podem ser confundidos com os gastos com armazenagem ou transporte (frete), uma vez que correspondem, evidentemente, a categorias ontologicamente distintas, resultando daí tratamentos jurídicos distintos no que concerne à possibilidade de crédito de PIS/COFINS: enquanto despesas com armazenagem e frete podem, sob certas condições, gerar direito ao crédito de PIS/COFINS, por expressa previsão legal, os gastos com serviços portuários dos produtos acabados não dão direito a crédito, uma vez que 1) não representam insumos e 2) não há norma tributária prevendo seu creditamento.

Com relação aos gastos atinentes à demanda de energia elétrica, térmica e vapor, há que se pontuar que não se referem a dispêndios efetivamente utilizados no processo produtivo, não representando, desse modo, gasto essencial à produção. Da mesma forma, os gastos ligados ao sistema de transmissão de energia não representam despesas incorridas no contexto da produção, faltando-lhe a devida relação de relevância e essencialidade **adstrita ao processo produtivo**.

De semelhante modo, não devem gerar direito a crédito de PIS/COFINS os gastos concernentes a serviços em isotanques e sua manutenção, serviços de manutenção em tanques e em IBC's OCTO e REOS, uma vez que tais dispêndios não guardam relação de essencialidade e relevância com o processo produtivo, afigurando-se com serviços ocorridos antes ou após a produção. Ademais, como demonstrado pela fiscalização, tais despesas não

correspondem a serviços de armazenagem ou frete na operação de vendas, afigurando-se, antes, como serviços de manutenção, limpeza e descontaminação.

Importa lembrar, mais uma vez, que o conceito de relevância e essencialidade, no caso das contribuições não-cumulativas, não é tão amplo quanto aquele do imposto de renda, devendo ser aferido em face da relevância e essencialidade do gasto em relação ao contexto específico do processo produtivo.

No tocante aos gastos de depreciação do ativo imobilizado, a questão gira em torno da sua comprovação e da sua subsunção ao regime de apropriação normativamente estabelecido. Nessa esteira, adoto, como razões de decidir, os fundamentos trazidos pelo aresto recorrido (grifei algumas partes):

*Conforme evidenciado no TVF, visando atender o solicitado no item 07 do TIPF, o contribuinte apresentou um CD contendo uma planilha que, no entendimento da fiscalização, **não continha todas as informações necessárias para garantir a regularidade dos créditos.***

Dentre as informações requeridas e não atendidas citou os seguintes itens: “CFOP”, “classificação fiscal do bem”, “valor contábil”, bem como a demonstração de sua efetiva “utilização na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Ademais, ainda segundo a fiscalização, as planilhas apresentadas se mostraram extremamente genéricas, contendo uma coluna informativa de “descrição sucinta do bem” em relação a qual percebeu a indicação de uma infinidade de itens para os quais a geração de créditos se mostrou, no mínimo, estranha, tendo citado, do modo exemplificativo, os seguintes itens:

Diversos itens de “Despesas de Frete”;

Prestação de Serviços de Construção Civil; Instrumentação; Elétrica; Caldeiraria; Mecânica; Pavimentação; Pintura; Almoxarife; Auxiliares de Arquivo Técnico, etc.;

Serviços de Engenharia; Consultoria de Projetos; “Tecnologia” e “Assistência Técnica”; Reforma de Imóveis; etc.;

Serviços e Equipamentos de Informática (Hardware e Software);

Aluguel de IBC's, Locação de Guindaste; Caminhão Munck; Trator; Rádios Portáteis; Toldos; Automóveis; etc.;

Aquisição de bens que não guardam relação com o processo de fabricação: aquecedor de água; refrigerador biplex frost free consul, refrigerador eletrolux, fogão industrial; rádio transmissor portátil, móveis e utensílios; ventilador; armários (diversos); ar condicionado; cadeira (longarina); forros em PVC; divisórias; arquivo deslizante; balança alimentação; baldes plásticos; peneira plástica cata folha piscina; etc.;

Diversos materiais de almoxarifado: flanges, curvas, juntas, tampão, reduções, parafusos, válvulas, tubos, união, joelhos, niples, rotores, discos de corte, chaves de diversos tipos, barras, perfis, grampos “U”, cabo flexível, eletroduto flexível, rolamentos, luminárias, tintas, selos mecânicos, conectores, disjuntores, grades de piso, etc.;

Despesas com materiais de construção civil: cimento; areia; tijolo; telhas; cobertura de alumínio; chapa de madeirite;

caixilho; cumeeira; pisos; portas; tubos em PVC para esgoto; etc.;

Despesas gerais: diárias; passagens domésticas; salário; salário educação; educação ambiental; despesas com empresas de viagens/turismo, transporte; etc.;

Honorários Profissionais;

Tarifas; Taxas; Impostos; Juros Capitalizados; etc.

Para a defendente, contudo, todos os itens sobre os quais foram calculados os encargos de depreciação e, conseqüentemente, os créditos objeto da glosa fiscal, são utilizados no processo produtivo da requerente ou em sua atividade.

Destacou que a leitura dos itens glosados pela fiscalização denota a existência de bens que inegavelmente compõem máquinas, equipamentos ou integram edificações:

Diversos materiais de almoxarifado: flanges, curvas, untas, tampão, reduções, parafusos, válvulas, tubos, união, joelhos, niples, rotores, discos de corte, chaves de diversos tipos, barras, perfis, grampos "U", cabo flexível, eletroduto flexível, rolamentos, luminárias, tintas, selos mecânicos, conectores, disjuntores, grades de piso, etc.;

Despesas com materiais de construção civil: cimento; areia; tijolo; telhas; cobertura de alumínio; chapa de madeirite; caixilho; cumeeira; pisos; portas; tubos em PVC para esgoto; etc.;

Prosseguiu afirmando que não somente máquinas e equipamentos integram o ativo imobilizado, que todos os bens a ele incorporados geram direito ao crédito, entendimento que se mostrou embasado no próprio dispositivo que fundamenta a tomada de crédito e no disposto pelo item 16 do CPC 27.

Para a comprovação de que os bens sobre os quais a requerente calculou seus créditos estão vinculados ao seu processo produtivo, anexou documento denominado Relatório de Descrição das Modernizações e Investimentos, elaborado para obtenção de benefícios no âmbito da SUDENE.

Vejamos, a propósito, a legislação relacionada ao tema em análise:

Lei nº 10.637, de 2002

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

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

[...]

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

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

[...]

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

[...][destaques acrescidos]

Conforme observado, a legislação fiscal admite o desconto de créditos sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (inc. VI). Admite ainda o creditamento de encargos de depreciação sobre edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária. Por fim, admite a dedução dos encargos de amortização de bens incorporados ao ativo intangível, quando adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (inc. XI).

Além disso, tendo em vista a inovação legislativa promovida pela Lei nº 10.865, de 2004, a partir de agosto de 2004, tais bens somente ensejam direito ao crédito se adquiridos a partir de 01/05/2004.

Voltando-se a nossa atenção para o caso concreto colocado em julgamento, salta aos olhos que a legislação fiscal não autoriza o desconto de crédito diretamente sobre os dispêndios arcados com as aquisições de cimento, areia, tijolo, telhas, cobertura de alumínio, chapa de madeirite, caixilho, cumeeira, pisos, portas e tubos em PVC para esgoto, para que fiquemos nos itens pela defesa relacionados.

Na realidade, a pessoa jurídica haveria que imobilizar tais itens ao galpão da fábrica, por exemplo, de sorte que sobre um valor contábil hipotético de R\$ 100.000,00, o bem passasse a ostentar o valor contábil de R\$ 110.000,00. Sendo a taxa de depreciação de 4% por cento ao ano, a despesa de depreciação sobre a qual recairia o crédito seria de R\$ 4.400,00 dos quais a quantia de R\$ 4.000,00 decorreria do valor do bem antes da reforma e a importância de R\$ 400,00 teria por origem os itens adquiridos para serem empregados na melhoria do galpão.

Vê-se, portanto, a impossibilidade do desconto de crédito diretamente sobre os R\$ 10.000,00, o que corresponde ao valor gasto na aquisição de itens para fazer face à suposta reforma do bem do ativo imobilizado, tratando-se do critério de apropriação de créditos que foi adotado pela pessoa jurídica e corretamente glosado pela autoridade fiscalizadora.

Assim, ante a legislação fiscal apresentada, ainda nos situando no contexto do caso exemplificativo acima apresentado, o contribuinte somente poderia apropriar créditos sobre a quantia de R\$ 400,00, referente aos encargos de depreciação incidentes sobre os itens adquiridos para fins da promoção de melhorias do parque fabril.

Nesse contexto, restando devidamente demonstrado que pessoa jurídica aproveitou créditos incidentes sobre os dispêndios totais com os itens informados como agregados ao seu ativo imobilizado, contrariando disposição legal, tenho por legítima a glosa fiscal ora debatida.

No tocante à questão acerca da incidência das contribuições sociais apuradas no regime da não-cumulatividade sobre os valores apurados no âmbito do Regime de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras (Reintegra), entendo como correta a posição adotada pela decisão recorrida.

Com efeito, os valores recebidos a título de Reintegra representam receitas da pessoa jurídica beneficiária, uma vez que tais valores compreendem regime de espécie de subvenção corrente. Tal é o entendimento consignado no Acórdão nº. 3402-004.954, julgado na sessão de 28 de fevereiro de 2008, cujos fundamentos, adotados aqui como razões de decidir, seguem transcritos a seguir, extraídos do voto vencedor:

A Recorrente discordou do entendimento quanto a classificação dos valores ressarcidos do Reintegra como subvenção, argumentando que se tratam de incentivo fiscal instituído para diminuir custos tributários e desonerar o exportador produtor de bens manufaturados, a fim de estimular as exportações. A melhor forma de se buscar a real natureza jurídica de um benefício fiscal está na sua origem, ou seja, na lei instituidora e seus dispositivos regulamentares.

O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários (Reintegra) foi instituído pela Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e foi regido por essa lei até dezembro de 2013:

Art. 1º É instituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.

Art. 2º No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica produtora que efetue exportação de bens manufaturados no País poderá apurar valor para fins de ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário federal existente na sua cadeia de produção.

(...)

§ 12. Não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)”

Art. 3º O Reintegra aplicar-se-á às exportações realizadas: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - de 4 de junho de 2013 até 31 de dezembro de 2013; e (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)”

Observa-se que o § 12 do art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011, foi inserido pelo art. 13 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 19 de julho de 2013, e somente a partir dessa data excluiu das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra.

Posteriormente o Reintegra foi reinstituído pela Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014, convertida na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, conforme o texto reproduzido a seguir:

Valores Tributários para as Empresas Exportadoras REINTEGRA, que tem por objetivo devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados.

Art. 22. No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporte os bens de que trata o art. 23 poderá apurar crédito, mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior.

(...)

§ 6º O valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

A instituição do benefício visou a reintegração de valores às pessoas jurídicas exportadoras referentes a custos tributários federais residuais existentes em suas cadeias de produção de bens manufaturados. Conforme os §§ 1º e 2º do art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011, o valor a ser reintegrado corresponde a um percentual, fixado pelo Poder Executivo (entre zero e três por cento), aplicado sobre a receita de exportação de bens produzidos pela pessoa jurídica. O § 4º do art. 2º, por sua vez, estabelece duas possibilidades de utilização do valor apurado: ressarcimento em espécie ou compensação com débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB.

Constata-se pelos dispositivos mencionados que o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. Tais recursos concedidos pela entidade governamental, realizados por meio da fruição do benefício fiscal, visam principalmente auxiliar a empresa no financiamento de suas despesas de custeio do dia a dia. Uma vez que o valor apurado no Reintegra pode ser utilizado livremente pela Empresa, não estando seus recursos vinculados a aplicações específicas, resta claro tratar-se de hipótese de subvenção corrente para custeio ou operação.

Nesse mesmo sentido, transcrevo trecho da Solução de Consulta Cosit nº 240, de 2014, publicada no DOU de 30 de setembro de 2014, no qual os valores apurados no Reintegra são caracterizados como receitas decorrentes de subvenção para custeio ou operação pela Receita Federal:

A caracterização das subvenções como receita é incontroversa, o que se constata pela simples leitura das manifestações explícitas do Comitê de Pronunciamento Técnico, em especial no Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) – Subvenções e Assistências Governamentais, in fine:

(...)

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

(...)

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que

pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

(...)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado. (grifou-se)

Vê-se pela leitura dos autos que a recorrente é sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cuja redação quanto a COFINS em 2009 é a abaixo transcrita:

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. (negrito nosso)

A base de cálculo das contribuições em comento no regime de apuração não cumulativa é ampla, alcançando todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, salvo aquelas expressamente excepcionadas pela legislação.

Inexistia à época dos fatos geradores lançados qualquer dispositivo legal prevendo a exclusão dos valores recebidos do Reintegra da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS não cumulativos, o que leva a conclusão de que o lançamento fiscal está de acordo com a legislação vigente no período fiscalizado de 31/03/2009 a 31/12/2012.

Somente a partir de 19 de julho de 2013 sobreveio dispositivo legal, constante da Lei nº 12.844/2013, que excluiu os valores ressarcidos do Reintegra da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

Por fim, discordando do que afirma a Recorrente, a referida lei não guarda qualquer característica de lei interpretativa, não possuindo, portanto, qualquer efeito retroativo.

Com base nas considerações acima expostas, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no tocante aos serviços portuários para exportação de produtos, gastos com demanda de energia elétrica, térmica, vapor d'água, sistema de transmissão de energia, serviços em isotanques e sua manutenção, serviços de manutenção em tanques e em IBC's OCTO e REOS, valores de depreciação do ativo imobilizado, confirmando, ainda, a incidência da contribuição social sobre os valores recebidos a título de Reintegra.

Vinícius Guimarães

(assinado digitalmente)