



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720061/2012-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.919 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2024
Recorrente BRF BRASIL FOODS S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados-membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não caracteriza hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário no sentido de reverter as glosas nos termos da informação fiscal de diligência, conforme o resultado do julgamentos dos processos nº 16349.000274/2009-44 e 16349.000282/2009-91, e o lançamento relativo ao crédito presumido do ICMS. Acompanham a relatora pelas conclusões o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, em relação ao crédito presumido de ICMS, e os Conselheiros Alexandre Freitas Costa e Tatiana Josefovicz Belisario, em relação à manutenção do lançamento em relação às bonificações.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Alexandre Freitas Costa (suplente convocado(a) para eventuais participações), Jorge Luis Cabral (Presidente). Ausentes as Conselheiras Cynthia Elena de Campos e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, substituídas pelo Conselheiro Alexandre Freitas e pela Conselheira Tatiana Josefovicz.

Relatório

Por bem descrever os fatos e direitos aqui discutidos, transcrevo relatório constante à decisão de primeira instância:

O processo trata de Autos de Infração por meio dos quais estão sendo exigidas da impugnante, acima qualificada, as quantias de R\$ 4.814.282,90 e R\$ 1.799.389,99 a título de, respectivamente, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, não cumulativas, correspondentes a fatos geradores ocorridos em 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007. A essas importâncias foram acrescidos multa de ofício, no percentual de 75%, e juros de mora.

Do quadro DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL verificasse que a infração consiste de INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO da contribuição para o PIS e da Cofins, insuficiência que se deu em razão de glosas de créditos utilizados por meio de desconto e de apuração de omissão de receita.

Do Relatório Fiscal

Relata a autoridade fiscal que ação fiscal teve início para analisar os Pedidos de Ressarcimento – PER de PIS/Pasep e Cofins. Pontua, então, que os processos 16349.000282/200991, 16349.000274/200944 e 11516.720061/201245 tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de PIS/Pasep, Cofins e processos de auto de infração, incluindo PIS/Pasep e Cofins de cada trimestre e que por esta razão, devem ser analisados em conjunto, por trimestre.

Glosas de créditos utilizados por meio de desconto no Dacon

Nos autos de infração de que aqui se trata foram lançadas as contribuições declaradas no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon, que restaram inadimplidas em razão de glosas de créditos utilizados por meio de desconto, glosas tratadas nos processos 16349.000282/200991, 16349.000274/200944. Sobre a análise das contribuições a pagar, a autoridade fiscal informa:

V – DA ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES A PAGAR NO 1º TRIMESTRE DE 2007

V.1 Do PIS/Pasep a pagar – 1º trimestre de 2007 Os créditos de PIS a serem descontados nos meses de janeiro a março de 2007 foram revistos de ofício, conforme Despacho Decisório juntado ao processo 16349.000282/200991 (cópia integral às fls. 950 a 985). Com as glosas efetuadas naquele procedimento, houve diminuição dos créditos a descontar dos débitos informados em Dacon (doc. fls. 226 a 333).

Assim, foram revistas de ofício as apurações mensais de PIS. Com a redução dos créditos a descontar, foram apurados montantes de PIS a PAGAR nos meses de janeiro a março de 2007, conforme a tabela abaixo:

[...]

Após o recálculo das fichas 15B dos Dacon, restou evidenciada a existência de PIS/Pasep A PAGAR, no valor de R\$ 506.072,58 em janeiro, R\$ 510.837,85 em fevereiro e de R\$ 305.384,51 em março.

Como estes débitos de PIS não foram declarados em DCTF, estão sendo constituídos de ofício por meio dos autos de infração em anexo.

É de se destacar que os valores apurados acima resultam tão somente da glosa de créditos e não incluem outras infrações, apuradas durante o procedimento fiscal, atinentes às receitas que integram a base de cálculo de PIS. Tais infrações serão objeto de apuração específica, conforme será exposto posteriormente.

[...]

V.2 – Da COFINS a pagar – 1º trimestre de 2007

Os créditos de COFINS a serem descontados nos meses de janeiro a março de 2007, informados em Dacon (doc. fls. 226 a 333), foram revistos de ofício, conforme Despacho Decisório juntado ao processo 16349.000274/200944 (cópia integral às fls. 913 a 949).

Com as glosas efetuadas naquele procedimento, houve diminuição dos créditos a descontar. Assim, foram revistas de ofício as apurações mensais de COFINS.

Com a redução dos créditos a descontar, foram apurados montantes de COFINS a PAGAR nos meses de janeiro a março de 2007, conforme a tabela abaixo:

[...]

Após o recálculo das fichas 25B dos Dacon, restou evidenciada a existência de COFINS A PAGAR, no valor de R\$ R\$ 2.331.024,75 em janeiro, R\$ 2.352.896,60 em fevereiro e de R\$ 1.406.700,44 em março

Como estes débitos de COFINS não foram declarados em DCTF, estão sendo constituídos de ofício por meio dos autos de infração em anexo.

É de se destacar que os valores apurados acima resultam tão somente da glosa de créditos e não incluem outras infrações apuradas durante o procedimento fiscal, atinentes às receitas que integram a base de cálculo de PIS. Tais infrações serão objeto de apuração específica, conforme será exposto ulteriormente.

Conforme relatado nos despachos decisórios presentes nos autos dos processos 16349.000282/200991, 16349.000274/200944, a redução dos créditos a descontar se deu em razão da exclusão, da base de cálculo dos créditos, dos seguintes valores:

1. Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda linha 01 das fichas 06A e 16A – aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “03NF Glosadas Alíquota zero”;
2. Aquisição no Mercado Interno de Bens Utilizados como Insumos linha 02 das fichas 06A e 16A
 - a. aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisicao de Insumos”;
 - b. despesas com os serviços de fretes contratados para transferências de produtos acabados entre filiais, que não geram créditos a teor art. 8º, §4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004; cada um dos conhecimentos glosados está especificado na listagem “04NF Glosadas – Fretes de Transferencia de produtos acabados”
 - c. aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, que não podem gerar crédito a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “03NF Glosadas Alíquota zero”;
 - d. notas fiscais cujo CFOP não representa operação de aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “02NF Glosadas Operações sem direito a credito (CFOP)”;

e. notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins, no caso, milho (NCM 1005.90.10) e soja a granel (NCM 1201.00.90), a teor dos artigos 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925/2004; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “11NF Glosadas – Aquisicao PJ – Suspensao obrigatoria”;

3. Serviços Utilizados como Insumos Fichas 06A e 16A Linha 03 as aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004; foram glosados os valores das aquisições com descrições do tipo serviço de processamento de resíduos, serviço de vigilância ou serviço de despachante aduaneiro; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisicao de Insumos”

4. Fichas 06A e 16A – Linha 04 – Despesas de Energia Elétrica – foram aceitos os somatório dos itens de notas fiscais informados na memória de cálculo e admitidos como passíveis de gerar créditos a descontar; foi glosado o valor de R\$ 408,83 em janeiro;

5. Fichas 06A e 16A – Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda – foram glosados valores das Notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito e pagamentos relativos a SERVIÇO PORTUARIO e outros, que não se enquadram no prescrito pelo art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisicao de Insumos” ou “02NF Glosadas Operações sem direito a credito (CFOP)”.

Também foram glosados os valores informados a título de:

6. Créditos Presumidos Atividades Agroindustriais

No tópico em que trata do crédito presumido decorrente das atividades agroindustriais, a autoridade fiscal trouxe uma listagem dos produtos adquiridos com o benefício do crédito presumido que sofreram glosa (notas cujos CFOP não representam aquisições, perfeitamente identificados na listagem individualizada, identificadas na listagem pela informação “Não se aplica” ou “0” na coluna alíquota) ou redução de alíquota. Nessa listagem, a autoridade fiscal, nos termos do caput do art. 82 da Lei nº 10.925/2004, aplicou o percentual de 35% da alíquota das contribuições às aquisições de: animais vivos classificados no capítulo 01 da NCM; trigo, milho e sorgo classificados no capítulo 10; soja no capítulo 12; lenha, maravalha e resíduos de madeira no capítulo 44; sêmen no capítulo 05; itens que também não atendem às condições para creditamento pelo percentual de 60% da alíquota das contribuições.

7. Aquisição no Mercado Externo de Bens Utilizados como Insumos linha 02 das fichas 06B e 16B foram glosados os valores:

a. das aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em especial, as partes de máquinas e peças de reposição de elevado valor, que deveriam ter sido imobilizadas em função do aumento do tempo de vida útil do bem que a substituição da peça proporciona; todos os casos em que foram considerados não enquadrados no conceito de insumo foram listados na listagem “01NF Glosadas Nao Representam Aquisicao de Insumos” (ficha 6B, linha 2);

b. os valores das importações cujos CFOP denotam operações sem direito de gerar créditos a descontar de PIS/Pasep e Cofins nesta linha, como por exemplo 3551 Compra de bem para o ativo imobilizado, 3556 Compra de material para uso ou consumo e 3949 Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada; estão na listagem “02NF Glosadas Operações sem direito a credito (CFOP)”.

8. Do Recalculo dos Saldos das Fichas 15B e 25B autoridade fiscal informa que em razão das correções realizadas nas fichas 16A e 16B da Dacon, restou saldo a pagar da Cofins. Tendo em vista que tal saldo devedor, decorrente de glosa de créditos, não foi declarado em DCTF, necessário o lançamento através de auto de infração. Acrescenta que o auto de infração poderá incluir, ainda, a análise das saídas tributadas com algum tipo de incorreção, não analisadas neste processo, e pode resultar alteração dos valores das linhas 1 a 5 da ficha 15 e 25, o que será tratado no processo digital nº 11516.720061/201245 que deve ser movimentado e julgado em conjunto com este, por tratar dos mesmos fatos.

9. Do controle dos Saldos das Fichas 14 e 24

Tendo em vista os autos de infração relativos ao 1º trimestre de 2006, tratados no processo 11516.721278/201191, relativos ao 2º e 3º trimestres de 2006, tratados no processo 11516.721279/201136 e relativo ao 4º trimestre de 2006, tratado no processo 11516.722107/201180, o saldo inicial da linha 01.Saldo de Crédito de Meses Anteriores é nulo em todos os tipos de crédito. Por conta das glosas realizadas, resultou nulo o saldo final da linha 11.CRÉDITO REMANESCENTE, fichas 14 e 24, em todos os tipos de crédito.

Omissão de receita

Também foram lançados valores da Contribuição para o PIS e da Cofins não declarados em DCTF. A omissão de receitas se deu em razão:

- a) de a impugnante ter deduzido, indevidamente, da base de cálculo da contribuição devida no período, a título de "descontos incondicionais", valores que não consistem deste tipo de desconto, mas se referem a "descontos ou bonificações condicionadas a atingimento de metas ou relativos a rateio de despesas de publicidade";
- b) de a impugnante ter excluído, indevidamente, da base de cálculo da contribuição devida no período, as receitas de crédito presumido de ICMS.

Da Impugnação

Glosas de créditos a descontar

Nulidade do lançamento

A interessada, preliminarmente, alega a nulidade do lançamento em decorrência da violação ao princípio da motivação. Defende, em síntese, que cabe ao fisco dizer o motivo pelo qual está glosando cada um dos valores das operações da contribuinte.

Nesse sentido alega que não é possível glosar e justificar de forma exemplificativa como fez a fiscalização, já que está claro em seu relatório que analisou por amostragem e, no momento da glosa, inseriu no mesmo entendimento diversos produtos, mercadorias, serviços e demais bens sem motivar de forma clara, explícita e congruente. Segue alegando que cabia ao Fisco em seu relatório elencar e dar as razões fáticas e jurídicas do não acolhimento de cada crédito (item) utilizado pela impugnante e que o fato de elaborar planilha listando todos os itens glosados não cumpre este requisito de legalidade do ato administrativo, eis que lá não consta expressamente a motivação (fática e jurídica) explícita, clara e congruente. Acrescenta que em alguns itens de glosa, não há sequer a enumeração os itens glosados. E ressalta que as planilhas que constam dos autos e documentos não foram entregues no momento da "notificação do auto de infração"; conforme se verifica do termo de ciência, "somente houve entrega do termo de verificação fiscal, demonstrativo consolidado do crédito tributário e autos de infração".

Em decorrência da aludida violação ao princípio da motivação, alega também o cerceamento de defesa, e, com conseqüente, a violação ao devido processo legal administrativo.

Inconstitucionalidade das leis e ilegalidade das IN Segue apontando a inconstitucionalidade das leis que regem o regime não cumulativo para a contribuição para o PIS e da Cofins. Nesse sentido: ressalta ser impossível, a partir da constitucionalização da não cumulatividade para o PIS e COFINS, pela Emenda Constitucional n. 42/2003, a restrição de créditos pelo legislador infraconstitucional, já que o papel do legislador perante a Constituição é de aplicador; aduz que em sendo a matriz constitucional de tais contribuições a receita, a não cumulatividade e o sistema de abatimento de créditos necessariamente deve estar atrelado também a esta e como a noção de receita no regime não cumulativo é ampla, amplos serão também os reflexos de sua noção na não cumulatividade para o PIS e COFINS para o reconhecimento de créditos; e conclui que o postulado adotado diz respeito à supremacia da Constituição. Em razão disso, há de se entender que resta impossível à legislação infraconstitucional restringir, sobremaneira, tal princípio e, por conseguinte, os créditos de PIS e Cofins.

Passa, então, a alegação de ilegalidade das Instruções Normativas n.º 247/2002 n.º 404/2004 ao restringir, tendo como fundamento a legislação de IPI, o conceito de insumo estabelecidas pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. Em síntese, discorre sobre a não cumulatividade no âmbito da tributação das contribuições para demonstrar que, nos termos das leis, o crédito deve ser considerado sobre os insumos em geral, sem as restrições postas pelas mencionadas IN, considerando como tal todos os “dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita”.

Glosas de valores da base de cálculo do crédito

Como razão de contestação comum às glosas procedidas pela autoridade fiscal, a interessada coloca que todas seriam improcedente por ter a autoridade fiscal se pautado em critério ilegal para avaliar os insumos e os respectivos créditos, sendo, todos legítimos, eis que contribuem de forma direta ou indireta visando o exercício da atividade econômica da impugnante a fim de obter receita. São inclusive necessários e inerentes à atividade.

Menciona que exerce atividade econômica submetida a diversos tipos de controles e exigências de órgãos públicos, como, por exemplo, ANVISA, MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, o que reflete significativamente na amplitude do conceito de insumo e que não pode a Receita Federal desconsiderar um custo ou despesa vinculado à atividade empresarial que é obrigatória e necessária ao próprio desempenho desta. Acrescenta que a noção de insumo é técnica e, muitas vezes, os órgãos que fiscalizam e orientam determinada atividade, possuem mais condições de evidenciar o que é relevante para aquela atividade.

Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente.

Ficha 06Alinha

01 Bens

Adquiridos no Mercado Interno para Revenda

Em relação a esta glosa, a recorrente alega que, a teor do art 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, a regra é que as aquisições de mercadorias para revenda geram créditos, regra excetuada em apenas duas situações, nas quais as aquisições glosadas não se enquadram, quais sejam: a) quando as contribuições forem exigidas da vendedora na

condição de substituta tributária e venda de álcool para fins carburante (art. 1º, §3º, incisos III e IV); b) para produtores ou importadores de diversas mercadorias constantes do §1º, incisos I a IX do art. 2º.

Defende ainda que, além de não haver vedação legal ao crédito, o art 17 da Lei nº 11.033/04 expressamente prevê a manutenção, a partir de 06/08/2004, de créditos no caso de venda efetuada mediante alíquota zero – no regime monofásico.

Fichas 06A e 16A Linha

02 bens utilizados como insumos

Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo

Inicialmente a recorrente alega que a glosa foi realizada de forma “genérica”, pelo que alega cerceamento de defesa e ausência de motivação. Afirma que os itens glosados – cita cimento de 50 Kg, secador de mãos e pallets dão direito a crédito por consistirem de produtos utilizados direta ou indiretamente no seu processo produtivo. Em síntese, explica que: o cimento é utilizado na manutenção do parque fabril; o secador de mãos é equipamento que fica na entrada da fábrica e é utilizado na limpeza e higienização das pessoas que entram na fábrica onde se manipula alimentos. Ao tratar dos paletes diz:

O pallet e demais produtos glosados e não identificados em relatório são relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na: (i) industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados); (ii) – armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril; (iii) armazenagem de produto industrializado a ser comercializado; (iv) armazenagem durante o ciclo de industrialização.

[...]

Portanto, tais materiais objetivam garantir regras de higiene e limpeza, como enuncia a ANVISA.

Acrescenta que, mesmo que não se acolha a interpretação de que se trata de um produto vinculado à produção, o crédito há de ser mantido do mesmo modo por meio da aplicação do art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº10.833/2003, que, expressamente permitem na hipótese de armazenagem de mercadoria.

Pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades da empresa

Em relação aos serviços de frete, inicialmente, aponta a necessidade de realização de perícia ou diligência a fim de segregar, caso não se acolha todos os créditos, o que seria frete na aquisição de insumos daqueles decorrentes de transferência entre estabelecimentos. Explica que, por entender que todos os fretes descritos dariam direito a crédito não fez qualquer segregação. Assevera, então, que a perícia ou diligência seriam fundamentais em cumprimento à legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e verdade material, considerando que a fiscalização, conforme relatório, glosou todos os fretes por amostragem.

Descreve os fretes praticados durante o processo produtivo, como segue:

1. frete com a aquisição de prima para fabricar ração (exemplo grãos);
2. A impugnante remete para industrializar a ração;
3. Após, encaminha por frete até seus integrados, os quais criam animais (frangos, entre outros) e remetem novamente à impugnante;

4. há industrialização com emprego de tais matérias-primas;
5. a. Frete do produto elaborado até um distribuidor ou supermercado;
- 5.b. Frete até outro estabelecimento da impugnante para armazenagem e venda final.

[...]

Mesmo o frete entre o frigorífico e os estabelecimentos de distribuição (câmaras frigoríficas) e, posteriormente, o envio ao destinatário final, há participação no ciclo de produção.

Conclui que “o processo produtivo da impugnante não termina no frigorífico, mas quando o produto industrializado acabado é entregue ao destinatário final em condições de aptidão ao consumo humano, segundo critérios estabelecidos pelos órgãos competentes”, razão pela qual “tais fretes participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita”.

Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero

Reclama de nulidade, ou “na pior da hipótese, fundamental perícia e diligência no presente caso concreto” pois: não houve a identificação das operações e nem a prova de que ocorreram com suspensão. Aponta a obrigatoriedade da “juntada de todas as notas pelo Fisco e a entrega de cópias, com a notificação, ao contribuinte”.

A interessada, primeiro, alega que “diversos produtos descritos como tributados por meio de alíquota zero, nos moldes da Lei nº 10.925/2004, em seu art. 1º, não se tipificam nas classificações fiscais descritas”; cita como “provável” item glosado indevidamente o manjericão. Defende, ser de rigor, manter os créditos de todos os produtos glosados que não constam do mencionado art. 1º.

Segundo, que, em se tratando de “aquisição de produtos agropecuários (por exemplo, pinto de 1 dia, provavelmente glosado, entre outros)” que se enquadrem dentre os produtos descritos no art. 8º, da Lei n. 10.925/2004, mesmo que comercializados à alíquota zero, impossível se torna excluir o crédito (mantendo-se pelo menos o presumido), pois esta lei especial se sobrepõe ao art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como também art. 1º, da Lei n. 10.925.

Por fim, defende que a exclusão de créditos na hipótese de aquisição sem tributação, quando existe tributação na operação posterior, viola o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório.

Notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito

A recorrente alega nulidade argumentando que a fiscalização não fez menção a um item sequer, mesmo que forma exemplificativa, e não houve “a entrega junto com o lançamento da planilha e documentos onde se comprovam tais itens (em especial as notas fiscais glosadas), permitindo o exercício da ampla defesa pela impugnante”.

Assevera que, sem embargos disso, não resta dúvida quanto à legitimidade dos créditos, que “tendo em vista os critérios adotados pela impugnante,...são caracterizados pela utilidade, inerência e relevância no processo produtivo”.

Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas, que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins

Reclama de nulidade do feito fiscal, pois não houve a identificação das operações e nem a prova de que ocorreram com suspensão. Aponta a obrigatoriedade da “juntada de todas as notas pelo Fisco e a entrega de cópias, com a notificação, ao contribuinte”.

Quanto ao mérito, a recorrente defende que o crédito integral há de ser mantido uma vez que as aquisições ocorreram mediante tributação de 9,25% (Cofins + PIS).

Afirma que a Lei nº 10.925/2005 somente é aplicável, nos condições estipuladas, quando houver venda com suspensão de PIS e Cofins; se houve aquisição de insumo sem a suspensão, aplicasse o art. 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.637/2002. Alega ainda que, podese concluir da redação descrita pela IN SRF nº 660/2006 e a posterior alteração dada pela IN RFB nº 977/2009, que antes desta última a suspensão de PIS e Cofins era uma faculdade e dependia de procedimentos formais (declaração). Caso seus argumentos não sejam acatados, a interessada pugna que se reconheça procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido.

Fichas 06A e 16A Linha 03 serviços utilizados como insumos

Ressalta, inicialmente, que o relatório fiscal somente menciona serviço de processamento de resíduos, serviços de vigilância ou de despachante aduaneiro, entre outros, “sendo que não houve entrega com o lançamento da planilha e documentos comprobatórios de outros itens glosados”.

Em relação aos itens descritos como serviço de processamento de resíduos, defende o direito ao crédito em razão de os valores glosados se referirem a serviços “totalmente essenciais e inerentes à atividade produtiva e econômica da impugnante” e que, apesar de não serem consumidos ou transformado em produto final (alimento), são de “fundamental importância e obrigatoriedade na atividade industrial” que desenvolve. Assevera, então, que todos os bens e serviços adquiridos que tenham como finalidade a higiene, limpeza e desinfecção e evitar a contaminação do processo de industrialização, conforme determinação dos órgãos públicos de controle, devem ser considerados como insumo, em especial, aqueles exemplificativamente citados na glosa (serviço de processamento de resíduos).

Quanto aos demais serviços citados, defende a legitimidade do crédito com base na sua relevância à atividade empresarial.

Fichas 06A e 16A – Linha 04 – Despesas de Energia Elétrica

Reclama que o valor glosado o foi sem que fosse explicitado a razão no relatório fiscal, o que consiste de motivo de nulidade.

Fichas 06B e 16B Linha 02 bens utilizados como insumos

A recorrente contesta as glosas das aquisições no mercado externo alegando que há que se reconhecer a viabilidade do crédito em tais operações, por expressa previsão legal, uma vez que a Lei nº 10.865/2004, ao disciplinar o PIS/Pasep na importação, permitiu o emprego de tais créditos para abatimento das contribuições previstas nas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (Cofins).

Em relação à aquisições de peças e máquinas acrescenta que são bens que claramente a legislação permite reconhecer como insumo, pois estão vinculados à atividade produtiva da empresa; mas que, caso se entenda se tratem de máquinas e peças com duração superior a 01 ano, “ao menos, há de se considerar o crédito no presente caso como ativo imobilizado (art. 15, V, Lei n. 10.865/2004)”.

Quanto às glosas de operações de importação registradas com o CFOP 3551, 3556 e 3949, inicialmente alega cerceamento de defesa, alegando que “não localizou a descrição exata no processo administrativo de quais seriam estes bens e, principalmente, o porquê da glosa” e a “total ausência de fundamentação e descrição dos bens glosados”.

No mérito, alega: há previsão legal que permite crédito de PIS e Cofins para a hipótese de aquisição de ativo imobilizado, salvo se usado, o que não é o caso dos autos; em relação aos demais itens glosados (uso e consumo e outros), a noção ampla de insumo ligada à inerência, essencialidade e qualidade permite a tomada de créditos.

A recorrente tem como encerrada a questão do direito ao crédito em relação a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos e passa às demais glosas.

Fichas 06A e 16A – Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

Em relação às notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito, a recorrente novamente inicia alegando nulidade do feito fiscal em razão de não ter sido justificada a glosa, no sentido de “explicar e dizer quais seriam as hipótese de notas que não representam aquisição nem operação com direito de crédito..., especialmente, quando não se entregou juntamente com o lançamento eventual planilha e documentos comprobatórios”. Sustenta a legitimidade dos créditos “conforme razões já expostas na defesa” e aduz que como não se tem adequada fundamentação e descrição, há a impossibilidade de aprofundamento a fim de justificar eventuais itens glosados.

No mais, alega que, embora não saiba “exatamente o que foi glosado e as razões”, há que reconhecer que o frete na venda e armazenagem “inclui as despesas aduaneiras e portuária em geral”. Como despesas integrantes das despesas com armazenagem cita: energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamento, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação BL, serviços portuários, entre outros. Acrescenta que as despesas portuárias, além da natureza de despesa ligada à armazenagem, também pode ser tida como a continuidade do frete na venda, especificamente, aquele destinado à exportação.

Fichas 06A e 16A – Créditos Presumidos das atividades agroindustriais

Em relação aos Créditos Presumidos das atividades agroindustriais, a contribuinte afirma que a Lei nº 10.925/94, no artigo 8º, ao definir os percentuais (60 ou 30% da alíquota da contribuição) para fins de cálculo do crédito presumido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal, destinadas à alimentação humana e classificadas nos capítulos e códigos que indica, não vincula tais percentuais ao tipo de bem que é adquirido pela pessoa jurídica, mas sim ao tipo de produto que é produzido com o bem adquirido. Assim, defende a legitimidade do crédito presumido apurado no percentual de 60% da alíquota, em relação aos insumos destinados à fabricação dos produtos destinados a alimentação humana ou animal, descritos nos Capítulos 2 a 4, 6 da NCM e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e às misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

Omissão de receita

Descontos incondicionais

A impugnante contesta os valores lançados alegando que houve operação com descrição contábil, emissão de nota fiscal e inclusão na DACON como descontos incondicionais (ou bonificações). Sendo assim, os lançamentos contábeis e obrigações acessórias fazem prova em favor do impugnante, na medida em que o ônus é do Fisco em comprovar cabalmente que determinada operação é tributável por PIS e Cofins, nos moldes do art. 142 do Código Tributário Nacional. Afirma que inexistiu prova e demonstração cabal de que todas as operações tributadas não seriam descontos incondicionais. Simplesmente, elencou todos os códigos de operação lançados como desconto incondicional e tributo por presunção sem previsão legal.

Crédito presumido de ICMS

A impugnante, em sua defesa, inicialmente, alega a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, pois a autoridade fiscal não teria indicado, em seu relatório: quais as subvenções cujos valores incluiu na base de cálculo da contribuição, ou seja; “não elencou os créditos presumidos (que Estados) de ICMS que inseriu na receita”. Alega que o fiscal também não trouxe o fundamento e a justificativa para o entendimento de que tais créditos seriam de custeio, quando, em verdade, consistem de “subvenções para investimento”; alega que “devese partir da premissa de que estamos em 2007 e as alterações da Lei n. 11.638/2007 de forma alguma repercutirão no caso concreto”.

No mérito, alega que o crédito presumido de ICMS não pode ser caracterizado como receita, mas mero ingresso, a teor de “entendimento pacífico do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA”.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Alega que os juros são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional, sendo de total improcedência o lançamento realizado dos juros de mora calculados à taxa Selic.

Contesta a exigência juros de mora (à taxa Selic) sobre a multa de ofício aplicada nos presentes autos de infração, com fundamento no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, pois tal dispositivo legal assim não autorizou; nesse aduz que o legislador estabeleceu a aplicação de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições (que é uma espécie do gênero tributo), não pagos em seu vencimento.

Juros de mora

Contesta a utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora cobrados alegando que os juros devidos são à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, §1º do CTN.

Ressalta a impossibilidade de incidir juros sobre a multa por falta de previsão legal para tanto.

Multa de ofício

A impugnante alega que os fatos foram praticados pela Perdigão Agroindustrial S/A, cuja incorporação se deu em 09/03/2009 pela Perdigão S/A, a qual alterou sua denominação social para BRF em 08/07/2009 e que, por conseguinte, a multa de ofício não pode ser dela exigida, por força dos arts. 132 e 133 do CTN, bem como pelo princípio de direito sancionador de que a pena não pode ultrapassar o seu infrator.

Reclama, ainda, que a multa aplicada ofende os princípios constitucionais da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco, sendo forçoso seu cancelamento. Diante disto, só para argumentar, esta deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

Do Pedido

Requer que seja julgada procedente a presente impugnação a fim de reconhecer a nulidade do lançamento, ou, no mérito, sua total improcedência, conforme razões aduzidas.

Ao final, pugna pela prova pericial destinada a avaliar, especialmente, se os bens, produtos, serviços e materiais adquiridos e glosados pela Fiscalização, diante da peculiaridade da atividade econômica despenhada pela impugnante se enquadram no conceito de insumo de PIS e Cofins, excluindo-se o critério exclusivo da legislação do IPI.

É o relatório.

A 4ª Turma da DRJ/FNS, em 22 de junho de 2012, decidiu pela improcedência da impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA.

Em sendo a sucessora responsável pelos créditos tributários da sucedida, cabível é exigir daquela a multa por infração por esta cometida.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, incidirão juros de mora calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007

PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO DESCONTADO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO IMPUGNANTE

Na apuração das Contribuições para o PIS e da Cofins não cumulativas, é do impugnante o ônus de demonstrar ao Fisco e comprovar minudente a existência do crédito utilizado por meio de desconto das contribuições devidas.

PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON

A apuração dos créditos das Contribuições para o PIS e da Cofins, não cumulativas, é realizada pelo impugnante por meio do Dacon, não cabendo

a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

PIS. COFINS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. COMPROVAÇÃO À CARGO DO CONTRIBUINTE.

Para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição, ao contribuinte cabe comprovar a natureza dos valores desta excluídos, conforme por ele lançados em sua escrituração contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. LEGISLAÇÃO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Cofins, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

Por disposição expressa em lei, o impugnante não tem direito a créditos da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, e regulada pelo art 2º da IN 660/2006, no caso de venda de produtos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa, referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo, à pessoa jurídica que, cumulativamente: I apurar o imposto de renda com base no lucro real; II exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º da mencionada IN; e III utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º na mesma IN.

NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO NA VENDA. VEDAÇÃO DE TOMADA DE CRÉDITO.

As vendas feitas sem a suspensão da contribuição prevista em lei não permite a tomada de créditos pelo adquirente.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CRÉDITO PRESUMIDO.

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, a natureza do bem produzido pela empresa que desenvolva atividade agroindustrial é considerada para fins de aferir seu

direito ao aproveitamento do crédito presumido, já no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

NÃO CUMULATIVIDADE. PEÇAS E PARTES DE MÁQUINAS. ACRÉSCIMO DA VIDA ÚTIL DA MÁQUINA. CRÉDITO. DEPRECIÇÃO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO.

Se da substituição de partes e peças de máquinas utilizadas diretamente na produção resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição da respectiva máquina, as despesas de aquisição correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, caso em que haverá direito a crédito pelos encargos de depreciação.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTOS INCONDICIONAIS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS

A teor da legislação de regência, apenas os descontos incondicionais, assim entendidos aqueles que o contribuinte comprove não dependerem de evento futuro, é que podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. BASE DE CÁLCULO

Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS, concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. LEGISLAÇÃO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

Por disposição expressa em lei, o impugnante não tem direito a créditos da Contribuição para o PIS não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, e regulada pelo art 2º da IN 660/2006, no caso de venda de produtos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa, referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo, à pessoa jurídica que, cumulativamente: I apurar o imposto de renda com base no lucro real; II exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º da mencionada IN; e III utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º na mesma IN.

NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO NA VENDA. VEDAÇÃO DE TOMADA DE CRÉDITO.

As vendas feitas sem a suspensão da contribuição prevista em lei não permite a tomada de créditos pelo adquirente.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CRÉDITO PRESUMIDO.

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS, a natureza do bem produzido pela empresa que desenvolva atividade agroindustrial é considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento do crédito presumido, já no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

NÃO CUMULATIVIDADE. PEÇAS E PARTES DE MÁQUINAS. ACRÉSCIMO DA VIDA ÚTIL DA MÁQUINA. CRÉDITO. DEPRECIACÃO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO.

Se da substituição de partes e peças de máquinas utilizadas diretamente na produção resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição da respectiva máquina, as despesas de aquisição correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, caso em que haverá direito a crédito pelos encargos de depreciação.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTOS INCONDICIONAIS. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

A teor da legislação de regência, apenas os descontos incondicionais, assim entendidos aqueles que o contribuinte comprove não dependerem de evento futuro, é que podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS, concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário, tempestivo, no qual afirma, em síntese, que: i) nulidade da decisão de primeira instância pelo indeferimento de perícia; ii) nulidade do ato administrativo por ausência de motivação clara, explícita e congruente; por cerceamento e afronta ao devido processo legal administrativo; iii) considerações técnicas sobre a não-cumulatividade das contribuições; iv) impossibilidade de restrição do crédito pelas instruções normativas 247 e 404; v) ilegalidade dos insumos glosados; vi) legalidade do crédito presumido da agroindústria; vii) legalidade dos descontos incondicionais a título de crédito presumido de ICMS e bonificações.

Em 27 de abril de 2017, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, deste Tribunal, mediante Resolução 3302-000.583, que entendeu pela existência de prejudicialidade entre processos administrativos, e decidiu pelo sobrestamento sob os seguintes termos:

2. Do sobrestamento do feito

Do TVF, fls. 913, extraem-se os seguintes trechos:

Os processos abaixo tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de PIS/Pasep, COFINS e processos de auto de infração, incluindo PIS/Pasep e COFINS de cada trimestre. Por esta razão, devem ser analisados em conjunto, por trimestre.

	Período		Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração
	1º trim 2007	PIS/Pasep	16349.000282/2009-91	11516.720061/2012-45
	1º trim 2007	COFINS	16349.000274/2009-44	11516.720061/2012-45

Diante da orientação, retirada a partir do Termo de Verificação Fiscal, extrai-se a seguinte disciplina do Regulamento Interno do CARF RICARF:

RICARF

ANEXO II

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

(...)

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

O processo de ressarcimento nº 16349.000282/200991, referente ao primeiro trimestre de 2007, de contribuição para o PIS/Pasep, contém em seu trâmite processual a fase de recurso especial do procurador na data de 08.01.2016 e o processo de ressarcimento nº 16349.000274/200944, referente ao primeiro trimestre de 2007, de COFINS, contém em seu trâmite processual a fase de recurso especial do procurador e do contribuinte na data de 12.11.2015.

3. Conclusão

Por tal motivação, sobrestá-se o feito na Secretaria da Câmara até que haja decisão definitiva nos processos de ressarcimento números 16349.000282/200991 e 16349.000274/200944.

O processo retornou a este Tribunal para julgamento, em 14 de dezembro de 2021, que foi novamente convertido em diligência, pela Resolução nº 3302-002.126, sob os seguintes termos:

Essas e outras matérias – como, por exemplo, incidência ou não de multa e juros sobre a autuação – são exclusivas do presente processo e deverão ser analisadas no retorno da diligência, após serem apurados os reflexos, sobre os autos de infração aqui discutidos, das reversões de glosas nos processos n.ºs. 16349.000282/2009-91 (PIS/PASEP) e 16349.000274/2009-44 (COFINS).

Sendo assim, considerando que há decisão definitiva no curso dos processos n.ºs. 16349.000282/2009-91 (PIS/PASEP) e 16349.000274/2009-44 (COFINS), e que há relação de prejudicialidade/decorrência entre este e aqueles processos, entendo que o julgamento deve ser convertido em diligência para que a unidade de origem tome as seguintes providências:

1. Analisar os reflexos e efeitos da decisão definitiva dos processos n.ºs. 16349.000282/2009-91 (PIS/PASEP) e 16349.000274/2009-44 (COFINS) sobre o presente processo, apurando os débitos remanescentes, levando em consideração o que foi decidido nos processos principais;
2. Examinar e determinar se os créditos eventualmente reconhecidos naqueles processos são suficientes para a extinção dos débitos constituídos nos autos de infração objetos do presente processo;
3. Elaborar relatório com demonstrativo, elucidação minuciosa e parecer conclusivo, no qual sejam apresentados todos os elementos aptos para justificar as análises realizadas e conclusões alcançadas, juntando todos os documentos essenciais para fundamentação do parecer;
4. Dar ciência à recorrente desta Resolução e, ao final, do resultado desta diligência, abrindo-lhe o prazo para manifestação previsto no Parágrafo Único do art. 35 do Decreto n.º 7.574/11;
5. Devolver o presente processo ao CARF, para continuidade do julgamento.

A diligência foi cumprida, e foi anexado aos autos a Informação Fiscal n.º 1.185-2023/EQRAT1/EQAUD3/DEVAT/SRRF09/RFB, que trouxe as seguintes informações:

1 - COFINS – PROCESSO RESSARCIMENTO N.º 16349.000274/2009-44

No processo de ressarcimento da Cofins, já houve a execução dos Acórdãos do Recurso Voluntário e do Recurso Especial, os quais concederam provimento parcial aos pedidos da contribuinte. 1.1. Recurso Voluntário - Acórdão n.º 3403-003.052 O Acórdão do recurso voluntário concedeu provimento parcial, consignando no decisório o seguinte dispositivo: “ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à tomada de crédito presumido sobre as compras que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência e para reverter a glosa dos créditos tomados sobre os gastos com serviços de processamento de resíduos. O Conselheiro (...) votou por incluir no provimento os créditos tomados sobre fretes”. Como se vê, restou reconhecido o direito ao crédito presumido (percentual de 60% da alíquota básica da Cofins) sobre as aquisições de insumos com suspensão obrigatória da contribuição, bem como o crédito básico sobre os gastos com o serviço de processamento de resíduos.

(...)

Não obstante, a reversão parcial das glosas acarretou o aumento dos créditos em montante suficiente para abater os débitos apurados no processo de ressarcimento, inclusive o saldo a pagar lançados no auto de infração.

(...)

Importante observar que a Informação fiscal referente ao processo de ressarcimento da Cofins consignou que o auto de infração da Cofins poderia incluir, ainda, “a análise das saídas tributadas com algum tipo de incorreção” não analisadas no processo de ressarcimento, o que seria tratado, de forma apartada, no processo do auto de infração.

(...)

1.5. Cofins – Apuração Dos Créditos Com a reversão parcial das glosas, os créditos da Cofins ficaram alterados conforme detalhado na Planilha “Apuração de Créditos da

Cofins.xlsx”, nas abas denominadas “Créditos – Janeiro”, “Créditos – Fevereiro” e “Créditos – Março”.

(...)

Estes saldos de crédito disponíveis seriam suficientes para abater os débitos adicionais lançados neste auto de infração, no entanto, considerando que estes débitos adicionais ainda são controvertidos e pendentes de julgamento pelo CARF, entende-se que eles devam permanecer no lançamento até a solução da demanda.

Para facilitar a análise dos recálculos efetuados, junta-se planilhas denominadas “Gastos com Glosa Revertida Cofins.xlsx” e “Apuração de Créditos da Cofins.xlsx”. A segunda planilha contém as seguintes abas: I) Acórdãos; II) Créditos – Janeiro; III) Créditos – Fevereiro; IV) Créditos – Março; V) Cofins – Resumo; e VI) Saldo Disponível.

(...)

2 – PIS/PASEP – PROCESSO RESSARCIMENTO N.º 16349.000282/2009-91

Quanto ao processo de ressarcimento de crédito de PIS/Pasep, também já foram executados os Acórdãos do Recurso Voluntário e Recurso Especial, os quais concederam provimento parcial aos pedidos da contribuinte. 2.1. Recurso Voluntário - Acórdão n.º 3403-003.053 O Acórdão do recurso voluntário concedeu provimento parcial, consignando no decisório o seguinte dispositivo: “ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à tomada de crédito presumido sobre as compras que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência e para reverter a glosa dos créditos tomados sobre os gastos com serviços de processamento de resíduos. O Conselheiro (...) votou por incluir no provimento os créditos tomados sobre fretes”. Como se vê, restou reconhecido o direito ao crédito presumido (percentual de 60% da alíquota básica do PIS/Pasep) sobre as aquisições de insumos com suspensão obrigatória da contribuição, bem como o crédito básico sobre os gastos com o serviço de processamento de resíduos.

(...)

2.2. Recurso Especial - Acórdão n.º 9303-009.655 O Acórdão do recurso especial concedeu provimento parcial consignando no decisório o seguinte dispositivo: “Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto à pallets, (ii) despesas aduaneiras de armazenagem, acordam por voto de qualidade em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros (...), que lhe deram provimento; (iii) quanto à frete de produtos acabados, acordam por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros (...), que lhe negaram provimento; (iv) quanto à compra sem suspensão na Nota Fiscal, acordam por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento e (v) quanto à aplicação de stretch, acordam por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento” Como se percebe, o decisório determinou a reversão da glosa referente aos gastos com serviços de aplicação de stretch e o frete entre estabelecimentos. Tal entendimento impactou os itens “4.3.2.” (alíneas “a” e “b”) e “4.3.3” (alínea “a”) da Informação Fiscal, os quais tratam, respectivamente, da glosa sobre o crédito da linha 02 da Ficha 6A da Dacon e da glosa sobre o crédito da linha 03 da Ficha 6A da Dacon.

(...)

Não obstante, a reversão parcial das glosas acarretou o aumento dos créditos em montante suficiente para abater os débitos apurados no processo de ressarcimento, inclusive o saldo a pagar lançado neste auto de infração. Confira-se a tabela abaixo elaborada após as reversões de glosa.

(...)

Importante observar que a Informação fiscal referente ao processo de ressarcimento consignou que o auto de Infração poderia incluir, ainda, “a análise das saídas tributadas com algum tipo de incorreção” não analisadas no processo de ressarcimento, o que seria tratado, de forma apartada, no processo do auto de infração. De fato, o Termo de Verificação Fiscal (TVF) que acompanha este auto de Infração do PIS/Pasep, em seu tópico “VI”, lançou na base de cálculo do PIS/Pasep os “Descontos Incondicionais” e o “Crédito Presumido de ICMS”, conforme as tabelas abaixo extraídas do TVF:

(...)

Estes saldos de crédito disponíveis seriam suficientes para abater os débitos adicionais lançados neste auto de infração, no entanto, considerando que estes débitos adicionais ainda são controvertidos e pendentes de julgamento pelo CARF, entende-se que eles devam permanecer nesta autuação até a solução da demanda. Para facilitar a análise dos recálculos efetuados, acompanham esta informação planilhas denominadas “Gastos com Glosa Revertida PIS.xlsx” e “Apuração de Créditos do PIS.xlsx”. A segunda planilha contém as seguintes abas: I) Acórdão; II) Créditos – Janeiro; III) Créditos – Fevereiro; IV) Créditos – Março; V) PIS – Resumo; e VI) Saldo Disponível. As citadas planilhas estão no arquivo não-paginável denominado “Apuração de Créditos PIS.zip”.

(...)

3 – AUTO DE INFRAÇÃO – COFINS E PIS/PASEP – PROCESSO N.º 11516.720061/2012-45

Conforme visto, após as reversões das glosas determinadas pelas decisões colegiadas, os montantes dos créditos obtidos foram suficientes para extinguir as obrigações da contribuinte apuradas nos processos de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins, inclusive os saldos a pagar que foram lançados neste auto de infração.

(...)

Portanto, os “saldos a pagar” da Cofins foram inseridos equivocadamente na coluna do “Valor Tributável” do auto de infração, já que seriam “valor devido” (e não “Valor Tributável”). De todo modo, estes “saldos a pagar” devem ser excluídos da autuação, pois, após as reversões de glosas, foi apurado crédito suficiente no processo de ressarcimento da Cofins para o desconto integral das obrigações, inclusive o “saldo a pagar” apontado pela fiscalização. Já os débitos adicionais de que tratam os tópicos “VI.1” e “VI.2” do Termo de Verificação Fiscal (Descontos Incondicionais e Créditos Presumidos de ICMS), estes, permanecem na autuação até a solução da demanda quanto a estas rubricas.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

Trata-se de auto de infração lavrado com objetivo da exação de PIS e Cofins relativos à glosa de créditos do primeiro trimestre de 2007, quanto à inconsistências da não-cumulatividade, oriundos dos processos administrativos 16349.000282/2009-91 (PIS/PASEP) e 16349.000274/2009-44 (COFINS), bem como em relação à suposta não tributação de descontos incondicionais e crédito presumido de ICMS, configurando-se omissão de receita.

Para melhor compreensão, como de costume em meus votos, tratarei em partes.

Dos créditos constantes dos processos 16349.000282/2009-91 (PIS/PASEP) e 16349.000274/2009-44 (COFINS)

O processo foi baixado em diligência no último julgamento deste Tribunal, para que a unidade de origem juntasse aos autos o resultado definitivo dos processos administrativos supramencionados, posto que tratavam dos pedidos de ressarcimento do crédito aqui discutido, em obediência à reconhecida relação de prejudicialidade processual.

A informação fiscal resultado da diligência apontou que:

1 - COFINS – PROCESSO RESSARCIMENTO N.º 16349.000274/2009-44

No processo de ressarcimento da Cofins, já houve a execução dos Acórdãos do Recurso Voluntário e do Recurso Especial, os quais concederam provimento parcial aos pedidos da contribuinte.

1.1. Recurso Voluntário - Acórdão n.º 3403-003.052

O Acórdão do recurso voluntário concedeu provimento parcial, consignando no decisório o seguinte dispositivo:

“ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à tomada de crédito presumido sobre as compras que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência e para reverter a glosa dos créditos tomados sobre os gastos com serviços de processamento de resíduos. O Conselheiro (...) votou por incluir no provimento os créditos tomados sobre fretes”.

Como se vê, restou reconhecido o direito ao crédito presumido (percentual de 60% da alíquota básica da Cofins) sobre as aquisições de insumos com suspensão obrigatória da contribuição, bem como o crédito básico sobre os gastos com o serviço de processamento de resíduos.

1.2. Recurso Especial - Acórdão n.º 9303-007.781

O Acórdão do recurso especial concedeu provimento parcial consignando no decisório o seguinte dispositivo:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito ao crédito referente a materiais de limpeza e manutenção e operações de frete entre estabelecimentos, vencido o conselheiro (...), que lhe deu provimento parcial em menor extensão, os conselheiros

(...), que lhe deram provimento integral e (...), que lhe deu provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro (...). Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento”

Como se percebe, o decisório determinou a reversão da glosa referente aos gastos com materiais de limpeza e manutenção e o frete entre estabelecimentos. A estes, deve-se somar também os serviços de processamento de resíduos, conforme decidido pelo Acórdão do recurso voluntário.

Tal entendimento impactou os itens “4.3.2.” (alíneas “a” e “b”) e “4.3.3” (alínea “a”) da Informação Fiscal, os quais tratam, respectivamente, da glosa sobre o crédito da linha 02 da Ficha 6A da Dacon e da glosa sobre o crédito da linha 03 da Ficha 6A da Dacon.

2 – PIS/PASEP – PROCESSO RESSARCIMENTO N.º 16349.000282/2009-91

Quanto ao processo de ressarcimento de crédito de PIS/Pasep, também já foram executados os Acórdãos do Recurso Voluntário e Recurso Especial, os quais concederam provimento parcial aos pedidos da contribuinte.

2.1. Recurso Voluntário - Acórdão n.º 3403-003.053

O Acórdão do recurso voluntário concedeu provimento parcial, consignando no decisório o seguinte dispositivo:

“ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à tomada de crédito presumido sobre as compras que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência e para reverter a glosa dos créditos tomados sobre os gastos com serviços de processamento de resíduos. O Conselheiro (...) votou por incluir no provimento os créditos tomados sobre fretes”.

Como se vê, restou reconhecido o direito ao crédito presumido (percentual de 60% da alíquota básica do PIS/Pasep) sobre as aquisições de insumos com suspensão obrigatória da contribuição, bem como o crédito básico sobre os gastos com o serviço de processamento de resíduos.

2.2. Recurso Especial - Acórdão n.º 9303-009.655

O Acórdão do recurso especial concedeu provimento parcial consignando no decisório o seguinte dispositivo:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto à pallets, (ii) despesas aduaneiras de armazenagem, acordam por voto de qualidade em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros (...), que lhe deram provimento; (iii) quanto à frete de produtos acabados, acordam por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros (...), que lhe negaram provimento; (iv) quanto à compra sem suspensão na Nota Fiscal, acordam por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento e (v) quanto à aplicação de stretch, acordam por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento”

Como se percebe, o decisório determinou a reversão da glosa referente aos gastos com serviços de aplicação de stretch e o frete entre estabelecimentos.

Tal entendimento impactou os itens “4.3.2.” (alíneas “a” e “b”) e “4.3.3” (alínea “a”) da Informação Fiscal, os quais tratam, respectivamente, da glosa sobre o crédito da linha 02 da Ficha 6A da Dacon e da glosa sobre o crédito da linha 03 da Ficha 6A da Dacon.

E conclui, para ambos processos de origem dos créditos:

Não obstante, a reversão parcial das glosas acarretou o aumento dos créditos em montante suficiente para abater os débitos apurados no processo de ressarcimento, inclusive o saldo a pagar lançados no auto de infração. Confira-se a tabela abaixo elaborada após as reversões de glosa.

Importante observar que a Informação fiscal referente ao processo de ressarcimento da Cofins consignou que o auto de infração da Cofins poderia

incluir, ainda, “a análise das saídas tributadas com algum tipo de incorreção” não analisadas no processo de ressarcimento, o que seria tratado, de forma apartada, no processo do auto de infração.

(...) Remanescem na autuação apenas as contribuições adicionais decorrentes das bases de cálculo a que se referem os tópicos “VI.1” e “VI.2” do Termo de Verificação Fiscal: Descontos Incondicionais e Créditos Presumidos de ICMS.

Entendo que, postos os resultados favoráveis dos processos administrativos de ressarcimento que tinham como base análise da legitimidade dos créditos, aqui lançados porque não declarados na DCTF, não há que se falar em manutenção do auto de infração quanto às respectivas exações.

Dada a relação direta de prejudicialidade entre os processos envolvidos, não são necessárias maiores digressões sobre a temática, porque reconhecida a legitimidade do crédito, e que tal parcela corresponde à integralidade do montante que aqui foi lançado, voto por cancelar a exação quanto aos créditos de PIS e Cofins oriundos dos processos administrativos supramencionados, nos termos da diligência realizada.

Isto posto, passo à análise do restante do lançamento, que diz respeito à omissão de receita de PIS e Cofins, quanto a descontos incondicionais e crédito presumido de ICMS.

Descontos incondicionais

Afirma a fiscalização que o contribuinte deduziu, indevidamente, da base de cálculo da contribuição devida no período, a título de "descontos incondicionais", valores que não consistem deste tipo de desconto, mas se referem a “descontos ou bonificações condicionadas a atingimento de metas ou relativos a rateio de despesas de publicidade”;

O tema não é novo nesse Tribunal, e, conforme já posicionado em outros processos administrativos de minha relatoria, entendo que as deduções em casos de bonificações, verbas de propaganda cooperada e outras figuras inerentes às relações comerciais de mesma natureza, são indevidas, devidas as contribuições correspondentes ao período aqui discutido.

Peço vênias para me utilizar das razões de decidir do Acórdão nº 3302-013.529, que trata do mesmo tema e explicita de forma cristalina a negativa supramencionada:

Cinge-se a controvérsia sobre tema que não é novo neste Tribunal Administrativo: o conceito de Receita, quanto às verbas de propaganda cooperada, verbas de acordo comercial e recebimentos bonificados.

A verba de propaganda cooperada corresponde ao recebimento, pelas empresas varejistas ou atacadistas, benefícios econômicos originados das indústrias, sobre os produtos adquiridos, de modo pecuniário ou por meio de bonificações, como contraprestação à realização de ações de marketing e propaganda. Configura-se, para a jurisprudência pacífica, essa parcela dada em contraprestação a essas ações promocionais, como prestação de serviços, e, portanto, componente da receita da pessoa jurídica e passível da incidência tributária das contribuições PIS/Cofins. Nesse sentido, entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE. No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.

(Acórdão nº 9303-012.997, Câmara Superior de Recursos Fiscais, CSRF – 3ª Turma, publicado em 06 de maio de 2022, rel. Valcir Gassen)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009 PIS E COFINS. RECEITA. CONCEITO. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE Receita é todo o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os valores recebidos a título de recuperações com despesas com propaganda, por haver interesse contraprestacional no recebimento desse valor e, portanto, não haver previsão legal para sua exclusão da base de cálculo.

(Acórdão nº 9303-012.688, Câmara Superior de Recursos Fiscais, CSRF – 3ª Turma, publicado em 19 de janeiro de 2021)

Entendo que, como feito nos autos, se há relação da concessão de bonificação dessa verba cooperada e a verba de publicidade despendida, trata-se de receita tributável, porque carrega natureza contraprestacional de serviço. E, conforme demonstrado nos autos, há nexos causal direto entre bonificação e publicidade despendida, sendo, portanto, receita passível da incidência das contribuições.

Peço licença para me utilizar das razões de decidir esposadas no Acórdão nº 3402-005.553:

Exclusão indevida na base de cálculo de despesas com propagandas compartilhadas Segundo a Fiscalização, as verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores, pela divulgação dos produtos em seu material publicitário encartes, anúncios, material promocional ou a de designar espaço de venda e promotores de venda pela Recorrente para os produtos do fornecedor. Tais valores se subsumiriam ao conceito de receita auferida pelo Contribuinte, tributável pelo PIS e pela COFINS.

Nessa mesma direção, concluiu também a Autoridade Fiscal que não há previsão legal para a dedução das despesas de propaganda e publicidade na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS não-cumulativo.

Os valores lançados como receita foram obtidos das contas contábeis da empresa: 51150003 Recuperação Propaganda Cadastro e 51150007 Propaganda Cartas. O ramo de atividade desenvolvido pela Recorrente de comércio varejista exige a utilização freqüente dos mais diversos veículos de comunicação para divulgar os seus produtos postos à venda nas prateleiras, visando incrementar as suas vendas e divulgar as marcas com as quais opera. Nessa sistemática, aqueles fornecedores que são beneficiados pela divulgação das suas marcas nas propagandas veiculares retribuem a Recorrente por meio de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores. Inicialmente, a Recorrente sustenta que os valores recebidos dos fornecedores por pagamentos ou por meio de abatimentos de valores devidos

por ela têm natureza jurídica de recuperação de custos. Argumenta que não está recebendo do quantia nova, mas sim, deixando de pagar, parcialmente, suas obrigações, em virtude das situações registradas nas contas contábeis

referentes aos abatimentos dos valores então por ela devidos aos seus fornecedores (fls. 15 do TVF), diminuindo o montante das obrigações então assumidas, fato que não representa a percepção de algo novo, mas sim redução do endividamento e das obrigações a serem pagas aos fornecedores. Embora tenha argumentado que a natureza jurídica desses recebimentos seja de recuperação de custos ou despesas, a Recorrente admite que considerou como Receita e ofereceu a tributação das contribuições em comento a diferença positiva entre as citadas contas de Receita e

aquelas que registraram os custos e despesas envolvidos com propaganda e marketing, conforme o seu demonstrativo abaixo reproduzido: RECEITAS

51150003 Recuperação Propaganda – Cadastro R\$ 19.203.656,49

51150007 Propaganda – CartasR\$ 58.855.952,55

DESPESAS

51070011 Anúncios e Publicações(R\$ 470.744,53)

51150001 Propaganda Custo(R\$ 59.332.678,71)

RESULTADO (credor)..... R\$ 18.256.185,80

Ainda aduz que o procedimento adotado pela Fiscalização de considerar para efeitos de tributação das contribuições os valores integrais das contas 51150003 Recuperação Propaganda – Cadastro e 51150007 Propaganda – Cartas não se encontra correto, pois não considerou o valor líquido, deduzido das despesas envolvidas nos anúncios e propagandas por tratarem tais valores efetivamente de recuperação de custos e despesas, não possuindo, esses

valores, portanto, natureza de receitas tributáveis para o PIS e COFINS. Nesse sentido, solicita

diligência para que sejam apurados e excluídos do lançamento os valores já declarados e pagos sobre a diferença positiva que foram tributados duplamente.

A Fiscalização, por sua vez, deixa claro no Termo de Verificação Fiscal que a controvérsia quanto a esse ponto se centra nos valores das contas de custos e despesas que

foram excluídas indevidamente das Receitas apuradas, conforme a seguir reproduzido:

A fiscalizada explicou a movimentação das contas relacionadas a propaganda/publicidade da seguinte forma: 51150003 RECUPERAÇÃO

PROPAGANDA CADASTRO – Descrita como conta de natureza credora, para registro das chamadas “verbas de cadastro”. As verbas de cadastro seriam percentuais fixos negociados com fornecedores. Estes percentuais seriam deduzidos dos valores devidos pela fiscalizada a seus fornecedores. Os valores deduzidos serviriam ao custeio da propaganda dos produtos daqueles fornecedores, nos meios de comunicação e nas lojas da fiscalizada. 51150007 PROPAGANDA -

CARTAS – Descrita como conta de natureza credora, para registro da recuperação de gastos com propaganda em campanhas especiais, como Natal, Páscoa, etc..

51150001 PROPAGANDA CUSTO – Descrita como conta de natureza devedora, para registro do custo de propaganda nos meios de comunicação, dentre outros.

A contribuinte também informa que os valores acima (receitas e despesas de publicidade e propaganda) compuseram as bases de cálculo mensais de PIS/COFINS, o que é confirmado pelas bases de cálculo apresentadas à Fiscalização. Ocorre que a empresa computou, nas bases de cálculo, tanto as receitas como as despesas. Vale dizer, a fiscalizada abateu as

despesas com propaganda e publicidade, na apuração das bases de PIS/COFINS. Voltaremos a este ponto mais adiante. () 5.1. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO, PELO CÔMPUTO DE DESPESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE Como visto, a empresa computou, nas bases mensais de PIS/COFINS, o chamado “resultado de propaganda e publicidade”, isto é, a diferença positiva entre as verbas de propaganda compartilhada, recebidas de seus fornecedores, e as despesas de propaganda efetuadas no período. Contudo, não há previsão legal para a dedução das despesas de propaganda e publicidade, na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS não-cumulativo. As verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores. Como contrapartida, a contribuinte assume uma obrigação de fazer, qual seja, a de divulgar os produtos do fornecedor em seu material publicitário – encartes, anúncios, material promocional – ou a de designar espaço de venda e promotores de venda para os produtos do fornecedor. O fornecedor é beneficiado, e paga por isso – este pagamento é receita auferida pela contribuinte, tributável pelo PIS e pela COFINS. Já as despesas de publicidade e propaganda porventura efetuadas pela fiscalizada não podem ser deduzidas das bases de cálculo de PIS/COFINS, por falta de previsão legal.

Por esta razão, efetuamos o correspondente ajuste, nas bases de cálculo de PIS/COFINS de Janeiro/2010 a Dezembro/2010. (negritos nossos) Pelo trecho transcrito, percebase que, ao contrário do que afirma a Recorrente, a Fiscalização tributou apenas os valores equivalentes às deduções a base de cálculo das contribuições referentes a custos e despesas efetuadas pela empresa que não possuem amparo legal. Aqui, de plano, já se mostra desnecessária a realização da diligência solicitada, pois resta claro, consignado no TVF, que o resultado positivo apurado pela Recorrente, na forma anteriormente indicada, não foi objeto da autuação. Assim, a questão posta a ser decidida por este Colegiado diz respeito a possibilidade da empresa de deduzir os custos e despesas envolvidas na propaganda e marketing daquelas receitas obtidas de seus fornecedores relacionadas com a divulgação da suas marcas pela Recorrente.

Com efeito, é incontroverso nos autos que a empresa recebe valores de seus fornecedores destinados a promoção com propagandas de seus produtos, fato detalhado no Termo de Verificação e admitido pela Recorrente em seu Recurso. Tem-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, cujas redações, à época de ocorrência dos fatos, eram as abaixo transcritas:

Lei nº 10.637/2002: Art. 1o

A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito § 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 para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput. § 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: I decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; II (VETADO) III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; V referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que

tenham sido computados como receita. VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (a Lei nº 10.833/2003 ampliou a exclusão para "não operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente", aplicandose ao PIS/Pasep, de acordo com o artigo 15 da referida lei) Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º 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) § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. § 2º

A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. § 3º

Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

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

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

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

V referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita. VI -

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

se pela legislação transcrita que a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa é bem ampla, incluindo todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil, restando evidente que as receitas contabilizadas nas contas 51150003 RECUPERAÇÃO PROPAGANDA CADASTRO, 51150007 PROPAGANDA CARTAS se subsumem ao referido dispositivo legal. Além disso, a legislação também prevê as exclusões desta base de cálculo, dentre as quais se destacam as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, as reversões

de provisões e recuperações de créditos baixados como perdas. No entanto, não se identifica no dispositivo legal transcrito qualquer previsão para a exclusão dos custos ou despesas com propaganda sobre as receitas na incidência do PIS e da COFINS não cumulativos. Esse mesmo entendimento foi adotado pelo Conselheiro Relator Francisco José Barroso Rios no Acórdão nº 3301002.917, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, cuja ementa transcrevo abaixo. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA

COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE. No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada. Em sua defesa, a Empresa inicialmente pugna que os valores recebidos dos fornecedores, até o limite dos custos incorridos, objeto da autuação, sejam considerados redução de custo ou despesa, porque tais parcelas não implicam em ingresso financeiro, fator que seria determinante para a sua caracterização como receitas. Nesse diapasão, insistiu a Recorrente na tese da necessidade de ingresso positivo de recurso que implique repercussão patrimonial positiva para que o evento seja caracterizado como receita para quem auferir. Tal entendimento é equivocado, uma vez que não apenas o ingresso de recursos na entidade com aumento do seu ativo (sem contrapartida no passivo) representa receita, mas também aqueles benefícios econômicos decorrentes de diminuição de passivo (sem contrapartida no ativo) também têm efeito positivo patrimonial líquido da entidade, da mesma forma se caracterizando como receita. O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis confirma esse entendimento na sua definição de receita: Objetivo A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos. A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Com efeito, receita é o ingresso econômico representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. Os artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 determinam que a incidência independe da denominação ou classificação contábil, dispondo em seu §3º sobre as receitas que não integram a base de cálculo, mencionando expressamente as reversões de provisões e as recuperações de crédito baixados como perda (que é uma recuperação de despesa), e indicando a abrangência da definição de receita e a necessidade de a lei definir expressamente as exclusões. Disso se conclui que, ainda tais ingressos se configurando como

recuperações de custos ou despesas, estes são conceitualmente receitas e sua exclusão da base

de cálculo deveria ser veiculada em lei. Confirmando esta natureza, transcreve-se o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964: Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. As reduções de custo da compra, portanto, impactam de modo positivo no resultado, tendo natureza de receita, conforme expressamente dispõe o dispositivo transcrito. Nesse mesmo sentido, há decisão deste colegiado caracterizando como receita a recuperação de despesas/custo, a teor do Acórdão nº 3302003.653, cuja ementa transcreve-se a seguir:
BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal. (Acórdão nº 3302003.653 de 22 de fevereiro de 2017 da Terceira Câmara, Segunda Turma, da Terceira Seção) Dessa forma, as recuperações de custo/despesa possuem a natureza de receitas e devem ser tributados. Todavia, para aqueles que entendem, em tese, que recuperação de custos/despesas não têm natureza jurídica de receita, oportuno aqui esclarecer que nos autos não restou comprovada esta natureza dos valores ora discutidos. O Contribuinte não

demonstrou, por meio de documentos, a existência de correspondência direta entre os custos de propaganda e os reembolsos recebidos pela Empresa. As argumentações teóricas sobre o tema expostas pela Recorrente não vieram lastreadas por quaisquer documentos comprobatórios, tais como contratos e planilhas de custos/despesas incorridos em correspondência com os valores recebidos.

Como se sabe, o momento adequado para apresentação da prova documental pela empresa é na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos em caso de impossibilidade de apresentação por motivo de força maior, ou se refira a direito ou fato superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (§4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 9.532/97), situações que não foram identificadas no presente processo.

Subsidiariamente, caso não seja acolhida a sua tese dos descontos serem considerados redução de custos, a Recorrente pugna, que os valores discutidos sejam considerados receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero para as contribuições ao PIS/COFINS. Equivocase a Recorrente, uma vez que é considerada receita financeira aquela remuneração pelo uso do capital financeiro, que pode derivar de uma aplicação de um fundo de investimento, um empréstimo (mútuo) ou de um pagamento antecipado (descontos

financeiros), normalmente, aquele decorrente da antecipação do pagamento de duplicata, o que não é o caso da empresa, conforme já mostrado anteriormente. Portanto, a rubrica aqui analisada não guarda qualquer correspondência com receita financeira. Também, de forma subsidiária, no caso de não acolhimento das suas teses anteriores, a Recorrente pleiteia o direito a se creditar das contribuições sobre as despesas/custos incorridos com propaganda e divulgação. Discorre longamente sobre a

evolução do entendimento sobre o conceito de insumo no regime da não cumulatividade e, por fim, conclui que este deve ser entendido como qualquer custo ou despesa necessário à atividade da empresa. Afirma ainda que no seu ramo de atividade ligado ao comércio varejista as despesas com propaganda são indissociáveis ao seu objeto social, até porque trata-se de setor

econômico em que a competição é acirrada, intensa e permanentemente. Daí a essencialidade de tais custos/despesas, caracterizados como insumos e com conseqüente direito ao creditamento das contribuições em comento.

Para a solução da lide, oportuno a delimitação breve do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, os Conselheiros deste Colegiado têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente. Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo, ao qual me filio:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção. (Acórdão 3402003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016) **CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.** O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final (...). (Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014) No entanto, requer a interessada que o conceito de insumo seja aplicada também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente quanto as despesas incorridas com propaganda e divulgação.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito são os artigos 3º, II das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, in verbis: II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)

(negrito nosso)

Resta claro pelo texto do dispositivo transcrito que os gastos com propaganda e divulgação não se enquadram ao caso, uma vez que não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com propaganda, embora DF CARF MF Fl. 1232 20 possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal. Dessa forma, não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio, por inexistir autorização legal para tanto.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Vale citar a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Resp 1.836.082, com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.833/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Não existência de omissão, contradição ou obscuridade.

III – Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, consiste no total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.

IV – Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

V – A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI – Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.

VII – Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

Destaco que discordo do posicionamento esposado, que não foi decidido em sede de Recurso Repetitivo. Isso porque o acórdão afirma que não se trata de receita na perspectiva de quem está “sofrendo” o suposto desconto, face ao cumprimento das ações de marketing e propaganda que foram dadas “em troca”, contudo, equivocou-se a análise quando não considera que tais descontos implicam baixa no passivo, além de implicar, no decorrer da decisão, institutos que se confundem entre descontos condicionais e incondicionais.

Por todo exposto, e por entender que as bonificações, nos termos técnicos supramencionados, compõem a base de cálculo das contribuições, neste item, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Do crédito presumido de ICMS

A discussão também não é nova neste Tribunal Administrativo, e já tem os contornos necessários à solução da presente lide, tendo em vista posicionamento pacífico quanto à impossibilidade de inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo das contribuições, pela sua natureza de redução de custos.

Neste sentido entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 PIS. **REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Governos Estaduais ao Contribuinte não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.**

(Processo nº 11065.101289/2006-49, Acórdão nº 9303-005.398, relatoria da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, publicado em 19 de setembro de 2017)

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007 **CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS. Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide a Cofins apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.** SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO, CONTABILIZADA COMO RESERVA DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA, AINDA QUE NA APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. Para os fatos geradores ocorridos antes das alterações promovidas na Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007 (adotando a chamada “Nova Contabilidade”, convergente com os padrões internacionais, a partir de 1º de janeiro de 2008), as subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas como reservas de capital - e sempre consideradas como para investimento (art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017), não integram a base de cálculo da contribuição, mesmo que apurada no regime da não-cumulatividade. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007 **CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS. Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime. PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.** SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO, CONTABILIZADA COMO RESERVA DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA, AINDA QUE NA APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. Para os fatos geradores ocorridos antes das alterações promovidas na Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007 (adotando a chamada “Nova Contabilidade”, convergente com os padrões internacionais, a partir de 1º de janeiro de 2008), as subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas como reservas de capital - e sempre consideradas como para investimento (art. 9º da Lei Complementar nº

160/2017), não integram a base de cálculo da contribuição, mesmo que apurada no regime da não-cumulatividade.

(Processo n.º 13502.000845/2009-32, Acórdão n.º 9303-007.650, relatoria da Conselheira Erika Costa Camargos Autran, publicado em 23 de janeiro de 2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Data do fato gerador: 31/03/2011, 30/09/2011, 31/10/2012 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZA DE RECEITA. EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal, caracterizado como subvenções de investimento, não integra a base de cálculo da Cofins apurada no regime não cumulativo. Além disso, no caso dos autos, os valores das subvenções foram contabilizados em conta representativa de reserva de lucros, devendo-se concluir que não sofrem tributação pelo PIS e pela Cofins em razão de excludente prevista em lei. Por esta razão, a maioria do Colegiado acompanhou a relatora pelas conclusões.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 31/03/2011, 30/09/2011, 31/10/2012 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZA DE RECEITA. EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal, caracterizado como subvenções de investimento, não integra a base de cálculo do PIS apurado no regime não cumulativo. Além disso, no caso dos autos, os valores das subvenções foram contabilizados em conta representativa de reserva de lucros, devendo-se concluir que não sofrem tributação pelo PIS e pela Cofins em razão de excludente prevista em lei. Por esta razão, a maioria do Colegiado acompanhou a relatora pelas conclusões.

(Processo n.º 10120.720938/2015-21, Acórdão n.º 9303-012.742, relatoria da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, publicado em 19 de janeiro de 2022)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/06/2012 a 30/06/2012, 01/09/2012 a 30/09/2012, 01/11/2012 a 31/12/2012, 01/03/2013 a 31/03/2013, 01/12/2013 a 31/12/2013, 01/03/2014 a 31/03/2014, 01/06/2014 a 30/09/2014, 01/02/2015 a 30/08/2015, 01/11/2015 a 30/11/2015 **PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/06/2012 a 30/06/2012, 01/09/2012 a 30/09/2012, 01/11/2012 a 31/12/2012, 01/03/2013 a 31/03/2013, 01/12/2013 a 31/12/2013, 01/03/2014 a 31/03/2014, 01/06/2014 a 30/09/2014, 01/02/2015 a 30/08/2015, 01/11/2015 a 30/11/2015 PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

(Processo n.º 10314.722529/2016-73, Acórdão n.º 9303-012.524, relatoria da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, publicado em 19 de janeiro de 2022)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008 EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE, RECONHECIDA PELO STF, COM REPERCUSSÃO GERAL. Conforme decidido pelo STF, com Repercussão Geral, no RE n.º 574.706/PR, o ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição, decisão esta que, no julgamento de Embargos de Declaração, determinou que o valor a ser excluído é o destacado nas notas fiscais, bem como teve seus efeitos modulados, a partir de 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e procedimentos/ações administrativas protocolados até aquela data, dentre os quais se enquadram a Impugnação e o Recurso Voluntário do Decreto n.º 70.235/72, conforme Parecer SEI N.º 14483/2021/ME, da PGFN. BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO CONDICIONADA AO CUMPRIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS. No período compreendido entre a vigência da Lei n.º 11.638/2007 (1º de janeiro de 2008) e a da Lei n.º 12.973/2014 (1º de janeiro de 2015), as subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido, comprovadamente, destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os demais requisitos para sua exclusão, previstos nos arts. 18 e 21 da Lei n.º 11.941/2009, compunham a base de cálculo da contribuição na sistemática não-cumulativa. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP null PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA. Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

(Processo n.º 15586.720288/2013-07, Acórdão n.º 9303-013.269, relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, publicado em 23 de junho de 2022)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 PAF. RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. EFEITOS. SÚMULA CARF N.º 1. Não se conhece do Recurso Especial contra lançamento de ofício que tenha o mesmo objeto de Ação judicial, por falta de interesse recursal, devendo ser declarada a definitividade do lançamento na esfera administrativa e cabendo à autoridade preparadora o cumprimento da decisão judicial. Hipótese em que o sujeito passivo ingressou com ação judicial visando a exclusão do Crédito Presumido do ICMS, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, alegando que esses valores teriam a natureza de subvenção para investimento. PIS E COFINS - REFLEXO. SUBVENÇÕES. **CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. TRIBUTAÇÃO. NÃO CABIMENTO. A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das S.A., fez com que as subvenções para investimento, compusessem a receita. Para que elas fossem excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS não-cumulativas, os optantes pelo Regime Tributário de Transição deveriam destinar integralmente seu valor à formação da Reserva de lucros de incentivos fiscais. Especificamente quanto ao crédito presumido do ICMS, a Lei Complementar 160 interpretou que esses valores teriam a natureza de subvenção para investimento, com aplicação obrigatória a processos ainda não definitivamente julgados. No caso concreto, existiu trânsito de tais receitas (subvenções - crédito presumido do ICMS) para a consta contábil de “Reserva de Lucros > Reserva de Incentivo Fiscal > Subvenção para Investimento”, devendo os respectivos valores, portanto, não integrar a base de cálculo das Contribuições para o PIS e para a COFINS.**

(Processo n.º 13971.720630/2013-91, Acórdão n.º 9303-013.111, relatoria do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, publicado em 14 de junho de 2022)

Peço licença para me utilizar das razões de decidir esposadas pela ilustre ex-conselheira Thais de Laurentiis, no Acórdão n.º 3402-009.659, sobre o tema:

3. Crédito presumido de ICMS enquanto receita tributável Inicialmente cabe destacar que, diferentemente de outros casos da Recorrente que encontram-se sob minha relatoria, nestes autos a autoridade fiscal em nenhum momento motivou seus atos sob o argumento de existência de “cessão onerosa de crédito de ICMS”, como afirma a Contribuinte em sua defesa. No presente caso, a motivação foi apresentada nos seguintes dizeres (fls 38 e 39): A interessada não ofereceu à tributação as receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS. O incentivo fiscal relativo ao crédito presumido de ICMS, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção. Ou seja, aqui a questão a ser debatida é a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS, outorgado pelo Rio Grande do Sul, no valor de 75% do ICMS devido em razão de suas operações, conforme o Termo de Acordo juntado ao recurso voluntário. Pois bem. A Contribuição ao PIS e a COFINS, sob a modalidade de regime não-cumulativo (tal qual ocorre com a apuração efetuada pela Recorrente), têm por fato gerador o faturamento mensal, assim entendido a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente da denominação ou classificação contábil, conforme se depreende dos artigos 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03. Adicionalmente, traçando a delimitação de quem são os contribuintes dos referidos tributos, as leis acima apontadas dispõem, respectivamente: Lei nº 10.637/02: “Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.) Lei nº 10.833/03: “Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.) Tais disposições têm como fundamento de validade a norma de competência esculpida no artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição,³ a qual prescreve que a Contribuição ao PIS e a COFINS incidirão sobre a receita ou o faturamento, que são, portanto, os fatos econômicos ou manifestações de riqueza tributáveis pelas contribuições em apreço. Vale destacar que os conceitos de receita e faturamento não podem ser livremente manipulados pelo legislador, devendo manter coerência com seu conteúdo semântico na ordem econômica, nos moldes do artigo 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”).⁴ Nesse sentido já se consolidou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”) ao declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998 (“Lei nº 9.718/98”) nos RE nº 357950/RS, RE nº 358273/RS e RE nº 346.084/PR. Retomando os dispositivos supracitados, pela sua simples leitura é possível verificar que a receita auferida pela pessoa jurídica compõe a hipótese de incidência de ambas as contribuições, sendo esta receita aquilo que efetivamente representa um acréscimo patrimonial em sua conta, decorrente do exercício da atividade econômica e que apresenta caráter de definitividade. Neste sentido, verifica-se a lição de José Antônio Minatel,⁵ ao tratar da natureza jurídica da receita: “Auferir receita é conduta que evidencia e viabiliza a obtenção de ingresso, materializada pela entrada de recursos financeiros remuneradores dos diferentes negócios jurídicos da atividade empresarial.” Assim, fica claro que somente os valores incorporados definitivamente ao patrimônio do contribuinte, decorrentes de execução de negócios jurídicos, podem ser considerados como receitas. Não se pretende com isso dizer que somente a receita operacional – decorrente da venda de bens e serviços pela pessoa jurídica - é que está sujeita à tributação pela Contribuição ao PIS/COFINS, cujo método de apuração é pela sistemática da não cumulatividade. Como se sabe, a sistemática traçada pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/02 pressupõe a incidência sobre a totalidade de receitas auferidas pelo contribuinte. No entanto, pouco importa se estamos diante do sistema não cumulativo sobre a receita bruta, ou do cumulativo sobre o faturamento (Lei nº Lei nº 9.718/98), pois tanto em um como no outro caso a receita decorre das atividades empresariais, na sua regular persecução de seus objetivos sociais e obtenção de lucros. Heroldes Bahr Neto,⁶ ex-conselheiro do CARF, ao tratar do tema, não deixa dúvidas: “Não se pode considerar auferida a receita que não advenha de negócios jurídicos realizados no exercício da atividade empresarial e, portanto, s.m.j., não integra a base de

incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Tal se deve porque, ‘auferir’, por definição, significa ‘colher, obter’. Portanto, a receita deve ser colhida ou obtida pela empresa, em razão das transações econômicas realizadas pela própria pessoa jurídica.” De tudo isso é possível depreender que somente se estará diante do ato de auferir receita, hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, quando visualizada situação em que a remuneração recebida pela pessoa jurídica ocorrer pelo regular exercício de suas atividades. Dito isto, cumpre avaliar a natureza jurídica dos créditos presumidos de ICMS, já que no caso vertente a Fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições as receitas de créditos presumidos de ICMS.

Para que não restem dúvidas quanto à natureza do crédito presumido de ICMS, convém, ainda que brevemente, destacar a sistemática não cumulativa pela qual é apurado o imposto estadual. O ICMS possui como hipótese de incidência operações jurídicas que transferem o domínio e a posse de mercadorias na cadeia econômica, desde a produção até o consumo. Trata-se, portanto, de tributo plurifásico e não cumulativo, nos termos do artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal.⁷ Alcançando a questão da não cumulatividade, deve ser levado em consideração que foi adotado pelo ICMS o método de tributação indireta sobre o consumo, pelo qual se tributa as várias fases da cadeia econômica com o objetivo de alcançar a capacidade contributiva verificável no momento em que o bem ou serviço é consumido. Assim, cada agente do ciclo produtivo deverá recolher aos cofres públicos um montante a título de ICMS. Contudo, no instante do recolhimento, o contribuinte deverá averiguar quanto de imposto foi pago pelo agente que lhe precedeu na cadeia, ou seja, aquele que lhe vendeu determinado insumo que passou a fazer parte da sua produção, emitindo-lhe nota fiscal com ICMS destacado. Esse valor, anteriormente pago a título de ICMS, constitui crédito do contribuinte, e deverá ser confrontado com o débito que agora possui, nesse passo da cadeia produtiva, onde se adicionou determinado valor ao produto. Mediante esse confronto entre crédito (advindo do ICMS pago na etapa anterior) e débito (devido na atual etapa pela incidência do ICMS na saída da mercadoria do estabelecimento) advirá o valor que efetivamente deverá ser dispendido para o pagamento do imposto. É exatamente dentro da sistemática de créditos e débitos de ICMS que aparece a figura do crédito presumido. Neste sentido, o denominado crédito presumido não é crédito oriundo diretamente das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no estabelecimento do contribuinte, e sim valor atribuído como crédito fiscal, sem a correspondente tributação na etapa anterior. Em outros termos, consiste na situação em que o Estado concede ao contribuinte a possibilidade de escriturar créditos de ICMS, aos quais normalmente não teriam direito, em sua contabilidade. Objetiva-se, com isso, a redução da carga tributária a ser recolhida na operação. Desse modo, o crédito presumido constitui modalidade de incentivo fiscal, quer dizer, consiste renúncia de receita do Estado em prol do setor privado. Trata-se, verdadeiramente, de atuação do Poder Público visando o auxílio do setor privado para que, como consequência, sejam atendidos interesses econômicos e sociais.

Em outras palavras, o crédito presumido caracteriza auxílio à pessoa jurídica mediante diminuição da carga tributária do contribuinte, sempre buscando estimular determinado setor produtivo. Ratificando este fato, anualmente a Secretaria da Receita Federal do Brasil publica relatório intitulado “Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária – Gastos Tributários”, cumprindo o mandamento do §6º do artigo 165 da Constituição e do inciso II do artigo 5º da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. Neste relatório, consta o seguinte: “O sistema tributário é permeado por desonerações. São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária. Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Por exemplo: a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração; b) promover a equidade; c) corrigir desvios; d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; e) compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis; f) promover a equalização das rendas entre regiões;

e/ou, g) incentivar determinado setor da economia. Nos casos das alíneas “d”, “e”, “f” e “g”, essas desonerações irão se constituir em uma alternativa às ações Políticas de Governo, ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por intermédio do sistema tributário. Tal grupo de desonerações irá compor o que se convencionou denominar de gastos tributários. (...) Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.” Conclui-se que a natureza jurídica dos créditos presumidos de tributos concedidos pelo Poder Público é de incentivo fiscal, mais especificamente subvenção pública no auxílio de redução dos custos da pessoa jurídica. Trazendo esses conceitos para o caso concreto, tem-se que os valores recebidos Recorrente à título de crédito presumido de ICMS têm natureza jurídica de parcelas relativas a redução de custos, com o intuito de promover o desenvolvimento industrial do Estado, diferentemente daqueles valores que devem compor a base de cálculo das Contribuições em análise, conforme será melhor demonstrado a seguir. Muito bem, esclarecidos tais pontos, vejamos o posicionamento da Receita Federal sobre a matéria. Em processo de Solução de Consulta formulada por contribuintes, a Secretaria da Receita Federal já se manifestou de forma favorável à exclusão dos valores relativos ao crédito presumido de ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS (Solução de Consulta nº 397, de 2009).⁸ Já em outras situações, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se colocou em sentido oposto (Solução de Consulta nº 225, de 6 de agosto de 2007; 72, de 14 de fevereiro de 2011; 197, de 14 de outubro de 2009; 18, de 02 de março de 2005; 144, de 11 de setembro de 2008), fazendo prevalecer o interesse da fiscalização. Em face dos posicionamentos discrepantes, o Órgão Fazendário Federal foi chamado a resolver a questão, que, afinal, gerava grande insegurança aos contribuintes. Deste contexto resultou a Solução de Divergência nº 13/11, publicada em 28 de abril de 2011, onde a Secretaria da Receita Federal do Brasil concluiu pela impossibilidade da exclusão dos valores decorrentes de crédito presumido de ICMS das bases de cálculo das Contribuições Sociais em comento, por ausência de previsão legal para tanto, apesar de haver reconhecido, na mesma Solução de Divergência, essa possibilidade para os contribuintes que façam a apuração das Contribuições pelo método cumulativo. Registre-se seu conteúdo:

“SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 13 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins. A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.” (g.n.) Destarte, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se manifesta no sentido de que os valores referentes ao crédito presumido de ICMS devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois: (i) sua natureza é de receita; e (ii) não há previsão legal para a exclusão da base de cálculo. Ocorre que este entendimento, vem sendo rechaçado pelo Poder Judiciário. Explico o porquê. Como já restou assentado nos itens acima: (i) a hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e a da COFINS é a auferimento de receitas, vale dizer, remuneração recebida pela pessoa jurídica pelo regular exercício de suas atividades; e (ii) o crédito presumido de ICMS tem natureza de subvenção pública com parcelas relativas à redução de custos fiscais do contribuinte. Disto alcança-se a conclusão de que crédito presumido de ICMS não é hipótese de incidência da

Contribuição ao PIS e da COFINS. Ora, se o crédito presumido é dispêndio à menor em que incorreu a Recorrente por força de se tratar justamente de auxílio para a redução de custos, esse montante não pode ser considerado receita, justamente porque não há ingresso econômico nenhum ao seu patrimônio. Destarte, não sendo receita, o crédito presumido não deve ser tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS. Repita-se, tais créditos não constituem receita auferida pela pessoa jurídica, pois não decorrem de negócios jurídicos praticados no exercício de sua atividade comercial. Por conseguinte, não se submetem à hipótese de incidência das contribuições. Não é outra a lição de José Antonio Minatel: “Basta-nos o indicativo da origem, ou seja, ingresso qualificado como benefício governamental e, pronto, estará à margem da regra de incidência das contribuições cuja base de cálculo é a receita auferida, no sentido de proveniente do exercício da atividade empresarial.”⁹ De fato, o crédito presumido de ICMS é subvenção pública, de forma que constitui renúncia de receita do Poder Público em favor da atividade privada, mas com isso, é claro, buscando o interesse público de fomentar a economia, gerando melhoramentos para a sociedade. Desta forma, não caracteriza benefício financeiro que é incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica, ou seja, não é receita, e, conseqüentemente, não pode ser tributado pela Contribuição ao PIS e a pela COFINS. Vê-se que a discussão se relaciona à não incidência tributária, de modo que é irrelevante a falta de disposição no sentido da exclusão da base de cálculo dos montantes relativos ao crédito presumido de ICMS da base de cálculo da Contribuição PIS e da COFINS. Contudo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, não atenta para esse ponto da questão, e pretende fazer crer, pelo teor da mencionada Solução de Divergência nº 13/11, que por não existir ditame legal nas Leis nº 10.637/02, 10.833/03 ou qualquer outra referente à Contribuição ao PIS e a COFINS permitindo a referida exclusão, ela não poderia ser efetuada. Afinal, não incidência tributária consiste na não ocorrência de fato algum ou na ocorrência de fato irrelevante juridicamente em face da norma jurídica tributária, ou seja, o fato verificado no mundo econômico não se encontra dentro daquele campo descrito como hipótese de incidência tributária da exação. Logo, não nasce a relação jurídica tributária com o respectivo dever do contribuinte de levar determinado montante a título de tributo aos cofres públicos. É o contrário, certamente, do fenômeno da incidência tributária, onde há a perfeita subsunção do fato econômico à lei tributária, gerando o dever do contribuinte levar os devidos tributos aos cofres públicos. Desse modo, a não incidência não se confunde, de forma alguma, com a exclusão da base de cálculo de tributo, a qual diz respeito ao quantum devido a título de tributo. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho a redução da base de cálculo opera “traduzindo singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago.”¹⁰ Verdadeiramente, trata-se de situação em que legislação traz valores que devem ser retirados da base de cálculo do tributo, de modo que a alíquota será aplicada sobre um valor menor, pois sem uma parte que foi excluída pela lei, resultando em montante apurado menos gravoso para o contribuinte. É exatamente no âmbito da exclusão de parcelas da base de cálculo de tributos que o direito pátrio estabelece a regra do artigo 150, §6º da Constituição Federal, cujo conteúdo prescreve que somente lei específica poderá estipular, entre outros, a redução da base de cálculo de tributos.

Tal regra não se aplica às hipóteses de não incidência, pois este é fenômeno que antecede a qualquer benefício fiscal, já que versa sobre a situação em que o direito tributário não alcança uma determinada conjuntura econômica, não fazendo nascer qualquer relação jurídica tributária. Portanto, torna-se sem sentido, falar em falta de legislação para hipóteses de não incidência. Todo esse raciocínio e fundamentação jurídica está ratificado pela jurisprudência do STJ, como se extrai das ementas colacionadas abaixo: **TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. NATUREZA JURÍDICA QUE NÃO SE CONFUNDE COM RECEITA OU FATURAMENTO. PRECEDENTES. 1. O crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da**

COFINS. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público. 2. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 626124 / PB, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/03/2015, Dje 06/04/2015) PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO. 1. Segundo a jurisprudência desta Corte os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/4/2015; AgRg no REsp 1.494.388/ES, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Primeira Turma, DJe 24/3/2015; AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 19/12/2014; AgRg no REsp 1.329.781/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 3/12/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1247255 / RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 17/11/2015, DJe de 26/11/2015) “TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. 1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01. 2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços. 3. “Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1229134/SC, AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL, 2011/0006506-4, Min. Relator HUMBERTO MARTINS, Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA, Data do Julgamento 26/04/2011, Data da Publicação/Fonte DJe 03/05/2011).” (g.n.) “CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. I – (...) II - O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia. III - Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado. IV - Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. V - Recurso especial improvido. (RESP 2008.00.19574-8, RESP - RECURSO ESPECIAL – 1025833, Min. Relator FRANCISCO FALCÃO, Órgão julgador, PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:17/11/2008)” (g.n.) Este Colegiado também decidiu dessa forma no Acórdão n. 3402- 008.281. Dessarte, os créditos presumidos de ICMS que a Recorrente faz jus no Estado do Rio Grande do Sul não são receitas, mas sim reduções de custos tributários e, portanto, estão fora da hipótese de incidência traçada para a tributação das Contribuições ao PIS e a COFINS. Assim, faz-se necessário cancelar a pretensão de tal cobrança.

Portanto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de reverter as glosas nos termos da informação fiscal de diligência, conforme o resultado do

julgamentos dos processos nº 16349.000274/2009-44 e 16349.000282/2009-91, e cancelamento do auto quanto ao lançamento do crédito presumido de ICMS.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro