



<b>Processo nº</b>	10380.720568/2013-08
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-011.859 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	22 de setembro de 2021
<b>Recorrente</b>	EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.**

No âmbito do regime não cumulativo, tendo a empresa a natureza de comércio varejista, nada produzindo ou fabricando, não há que se falar em insumos creditáveis, entendidos como aqueles que possam ser considerados essenciais ou relevantes, integrando o processo de fabricação ou produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços.

**SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. CEARA. CONFAZ.** A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30. Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Ceará em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

Aplica-se a ementa do PIS para COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do PIS/COFINS as receitas de subvenções para investimentos. Apresentará declaração de voto o conselheiro Jorge Lima Abud.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Paulo Regis Venter.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório trazido pela resolução nº 3302-000.766, de 20 de junho 2018, que passo a transcrever:

*A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), no período de janeiro a dezembro de 2008, exigindo-se-lhe, respectivamente, crédito tributário de R\$ 14.167.026,43 e R\$ 3.075.221,08.*

*Os enquadramentos legais encontram-se às fls. 5, 6, 13 e 14.*

*A autuada trata-se de empresa de revenda de produtos farmacêuticos, de toucador e similares, e apura as contribuições sociais sob a sistemática da não cumulatividade.*

*De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), de fls. 32/71, foram apuradas, em resumo, as seguintes infrações relativas à contribuição ao PIS e à Cofins no ano de 2008:*

*Não oferecimento à tributação das receitas relativas a prêmio de performance recebidas do banco Bradesco S/A.*

*Não oferecimento à tributação do valor de subvenção recebida, relativa a crédito presumido do ICMS, concedida pelo estado do Ceará em função de regime especial de tributação, formalizada mediante acordo.*

*A contribuinte considerou o valor como subvenção para investimento e não tributou pelas contribuições, no entanto, a fiscalização entendeu, que, à luz da legislação de regência, para ser assim considerado deveria cumprir duas condições, a saber:*

*"1. possuírem destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;*

*2. sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado;"*

*Assim, a fiscalização, por considerar que a subvenção recebida pela impugnante não teria entre suas condições a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, considerou o valor tributável.*

*Não inclusão na base de cálculo das contribuições do valor relativo a bonificações em mercadorias recebidas de fornecedores, considerado pela fiscalização como tributável a teor da legislação em vigor.*

*Ausência de estorno de créditos da nãoacumulatividade nas devoluções de compras tributadas pelas contribuições. A fiscalização apurou que a contribuinte aproveitava o crédito nas aquisições de mercadorias tributadas mas não estornava esse crédito quando realizava devoluções de compras, sendo tais créditos glosados pela fiscalização.*

*Apuração indevida de créditos da nãoacumulatividade sobre embalagens de transporte. A fiscalização considerou que tais aquisições não geram direito a crédito por falta de previsão legal, glosando os valores.*

*Apuração indevida de créditos relativos a serviços de segurança e vigilância.*

*Como se trata de créditos relacionados a serviços prestados e não à revenda de mercadorias, a fiscalização somente considerou a parcela do crédito proporcional à receita com serviços obtida pela autuada, glosando o restante.*

*Não tributação da receita relativa a juros sobre capital próprio.*

*Não inclusão na base de cálculo das contribuições de receitas tributadas pelas contribuições sociais no valor total de R\$ 87.221.532,63.*

*Na cifra acima está incluído o valor da venda de produtos considerados pela impugnante como tributados à alíquota zero. De acordo com a fiscalização, somente seria alíquota zero caso tais produtos fossem destinados a clínicas, laboratórios, consultórios, etc, o que a contribuinte não comprovou.*

*A fiscalização ainda informa que a autuada realizava equivocadamente a apuração dos créditos apenas sobre as mercadorias vendidas e não sobre as aquisições, bem como deixou de apurar créditos sobre a aquisição de mercadorias que julgava equivocadamente tributadas à alíquota zero de PIS e Cofins. Sendo assim, a fiscalização considerou em seus cálculos a apuração dos créditos da forma correta, o que favoreceu a contribuinte.*

*Como a impugnante apurava os créditos sobre as mercadorias vendidas, deixou de apurar, em 2008, créditos sobre mercadorias adquiridas em 2007, mas somente revendidas em 2008. No entanto, a fiscalização não aproveitou de ofício tais créditos, que compunham o estoque de abertura do ano de 1998, pelos seguintes motivos:*

*referiam-se a aquisições ocorridas em 2007, período não contemplado pela fiscalização;*

*não houve auditoria sobre tais valores;*

*os créditos foram atingidos pela decadência;*

*por considerar que cabe à contribuinte aproveitar os créditos, não cabendo considerá-los de ofício pela fiscalização.*

*Cientificada dos autos de infração, a interessada apresentou impugnação, às fls. 7211/7232, alegando, preliminarmente, cerceamento do direito de defesa por diversos motivos, tais como: ausência de referências às páginas de demonstração das infrações apuradas, falta de numeração de folhas nos autos do processo digital, arquivos sem nome próprio de modo a identificá-los, arquivos de planilhas sem cabeçalho etc.*

*Afirma que há na descrição dos fatos referência a uma "planilha de apoio", mas não é possível localizá-la por meio dos documentos listados no arquivo PDF.*

*Alega ainda que o Termo de Verificação Fiscal traz tópicos estranhos ao lançamento.*

Conclui essa preliminar alegando que houve cerceamento do direito de defesa, requerendo a nulidade do lançamento por vício formal e que seja refeito com a exclusão de planilhas desnecessárias, com a nomeação dos arquivos e o registro do número das folhas onde se encontram as descrições das infrações.

Alternativamente, requer avaliação contraditória sob a forma de perícia, no termos do art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN), para mensurar documentalmente cada uma das acusações, nomeando perito.

Quanto ao mérito, primeiramente concorda com o lançamento referente ao prêmio de performance, no valor de R\$ 280.000,00, requerendo o seu parcelamento.

Em relação às receitas de bonificação, alega que no ramo farmacêutico a maioria das receitas é oriunda do sistema monofásico ou alíquota zero, assim mesmo que receba as mercadorias a custo zero esses produtos não sofrerão tributação de PIS/Cofins. Desta forma somente a perícia fiscal "há de determinar com referência numérica aos respectivos documentos, o valor das bonificações dos produtos tributados na fonte" No que tange à ausência de estorno dos crédito sobre devolução de compras, a impugnante concorda com essa parcela do lançamento e requer parcelamento do valor.

No tocante às glosas de créditos da não cumulatividade, argumenta que os gastos com vigilância devem ser aproveitados em sua totalidade uma vez que existe o requisito da dedutibilidade, ou seja, despesa necessária à percepção do rendimento e manutenção da fonte produtora.

Em relação ao lançamento sobre os juros sobre o capital próprio, também não tem nada a objetar, requerendo o parcelamento dessa parte do crédito tributário.

Quanto ao critério de apuração dos créditos, alega que houve uma divergência conceitual, pois apurava os créditos somente sobre os produtos já comercializados, não registrando crédito sobre os estoques. Sendo assim, tinha na abertura do ano de 2008 um estoque de créditos não considerados pela fiscalização.

Argumenta que, de acordo com o art. 6º do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), o Fisco deve reconhecer de ofício os créditos acumulados, sob pena de praticar o enriquecimento ilícito, pois a conta do PIS/Cofins no regime não cumulativo é essencialmente escritural em que os créditos são passados para o período seguinte.

Por fim, pelos motivos expostos na preliminar de nulidade, requer perícia para esclarecer os quesitos listados às fls. 7230/7231, nomeando perito.

Em relação à subvenção para investimento, anexa a impugnação impetrada contra o lançamento do imposto de renda e requer se acolha os argumentos ali contidos relativamente à parcela do lançamento desse imposto sobre a subvenção.

Nessa peça, inicia transcrevendo ementa de acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reconhecendo para uma empresa industrial a natureza de investimento de subvenções concedidas pelos estados do Ceará e Bahia.

Prossegue conceituando o termo "subvenção", bem assim a distinção entre as duas espécies, custeio e investimento, e dentro desta última, a subdivisão entre "subsídio para investimento com destinação específica" e "subsídio para investimento com destinação difusa", para concluir que a fiscalização considera que a subvenção auferida pela impugnante seria a do tipo difusa, isto é, sem se vincular a determinados bens.

*No entanto, o entendimento de que investimentos são apenas máquinas e utensílios está em desuso e esse tipo de incentivo, como os praticados pela Sudene/Sudam não tiveram êxito.*

*Prossegue a impugnante: "Diferentemente, os Estados da Federação empenhados com o efetivo desenvolvimento abandonaram o modelo subvenção em máquinas & prédios e elegeram metas de desempenho real: incremento das receitas e do emprego e da consequente arrecadação. Com isto, evitaram o surgimento dos elefantesbrancos, tipo CIA Centro Industrial de Aratu, Bahia, centenas de estupendas instalações — completamente sucateadas, o matagal tomando conta — montadas a custo de pesadas subvenções para investimento, justamente porque lhes faltou precisamente o compromisso com o emprego, o faturamento e a arrecadação: 'Alega que o DecretoLei n.º 1.598, de 1977, em seu art. 38, § 2º, prevê que a subvenção para investimento possa ocorrer com renúncia fiscal e para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sendo estes diferentes dos empreendimentos industriais, que se restringem a máquinas, equipamentos, galpões etc.*

*Argumenta que por se tratar a subvenção em análise do desenvolvimento estadual, o ente competente para legislar sobre ela é o estado do Ceará, e o art. 68 da Lei 12.670, de 1996, omitido pela fiscalização, delega competência "na base do dispuser em regulamento" Segue a contribuinte: "Em suma, o Ceará, EstadoMembro da República Federativa do Brasil, podia e pode pactuar «na base do que dispuser em regulamento» as subvenções vinculadas a investimento, relativamente a tributo de sua alçada e competência, sem a interferência de qualquer outro ente federativo, União Federal inclusa. Aceitar a interferência da autoridade do lançamento na definição, alcance e cláusulas contratuais do ente federativo denominado Estado do Ceará é o mesmo que estilhaçar a unidade federativa prevista no art. 1º da Constituição Federal.*

*Deveras, eis os dispositivos da Constituição Federal que pactuam a existência respeitosa e harmônica da Federação (cláusula pétreia): " Assim, a União, por meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), não poderia jamais invalidar o pacto firmado entre o estado do Ceará e a impugnante, formalizado no Termo de Acordo n.º 917, de 2006, ma vez que não há nos autos menção a mínimo descumprimento ao citado termo. Aduz também certidão negativa emitida pelo estado em nome da contribuinte.*

*A nova redação do DecretoLei ° 1.598/1977, não deixa dúvidas sobre o alcance dos benefícios oriundos dos demais entes da federação.*

*Afirma que admitir que o Poder Público, por meio de um estado, ao pactuar com contribuinte, pudesse colocá-a em dificuldade, porquanto outro ente proclama que está tudo errado, seria o mesmo que admitir que inexiste na Administração o princípio da moralidade.*

*E conclui: "a impugnante não descumpriu qualquer cláusula do TERMO DE ACORDO n.º 917/2006, realizando assim todos os investimentos acordados com o Estado do Ceará. Afinal de contas, a autuação fiscal não se deu à míngua de investimentos — sequer os refere! —, mas porque, segundo a autoridade do lançamento, a sua característica, ante o caráter difuso de aplicação em resultados (Cláusula Décima Terceira), mais os compromissos establecidos no artigo 4º do Decreto estadual n.º 29.560, o caracterizariam como custeio. " (grifos originais)*

*Em relação às parcelas do lançamento referentes a prêmio de performance, juros sobre o capital próprio e ausência de estorno de créditos sobre devolução de compras, a impugnante concordou com a autuação e solicita parcelamento.*

Como a contribuinte em sua impugnação alega cerceamento do direito de defesa por falta de clareza no lançamento, o presente foi baixado em diligência para que se esclarecesse diversos pontos questionados pela contribuinte, conforme despacho de fls.7325/7326.

Em atendimento ao referido despacho foi prolatado o Relatório de Saneamento Fiscal, de fls. 7329/7332, com os esclarecimentos solicitados.

Cientificada do relatório, a autuada não se manifestou.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo das contribuições não cumulativas é a totalidade das receitas auferidas pela empresa deduzida de algumas exclusões relacionadas em lei.

CRÉDITOS. PERÍODOS ANTERIORES. APROVEITAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos da não cumulatividade somente podem ser aproveitados de ofício pela fiscalização se devidamente apurados pelo contribuinte e dentro do prazo prescricional.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

Parcela de receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais a contribuintes de ICMS, a título de crédito presumido, quando desvinculada de concomitante aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica e a base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

A decisão de mérito prolatada no lançamento da Cofins aplica-se ao lançamento da contribuição ao PIS, posto que ambos estão apoiados nos mesmos fatos

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA. Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

*Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.*

*PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.* Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

*LANÇAMENTO. PARCELA NÃO IMPUGNADA. APARTAÇÃO.*

*A parcela não impugnada do lançamento deve ser apartada do processo de constituição do crédito tributário para prosseguimento na cobrança.*

*Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no qual, em linhas gerais, repisa os argumentos presentes na impugnação ao lançamento fiscal.*

*Em sessão realizada em 24 de janeiro de 2017, essa C. Turma, com composição diversa da atual, resolveu por unanimidade de votos converter o julgamento em diligência, tendo em vista a recorrente ter juntado aos autos, por ocasião da interposição do recurso voluntário, que havia se manifestado a respeito de matéria tratada no acórdão recorrido, ao contrário do que restou consignado na r. decisão.*

*A diligência decidida na resolução, fora descrita nos seguintes termos:*

*Pelo exposto, VOTO pela conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora preste esclarecimentos a respeito do assunto. Se possível, traga aos autos a manifestação do contribuinte ou, não sendo possível, a menos tenha razões para não fazê-lo e possa demonstrá-las, abra novo prazo para que a autuada exerça seu direito.*

*Na hipótese de, como se disse acima, a Autoridade diligenciada, por quaisquer razões, desde que justificadamente, considere indevida a reabertura de prazo para nova manifestação da parte, que dê ciência dessa decisão ao contribuinte e conceda prazo para que apresente novas considerações.*

*A resposta à resolução por parte da Unidade Preparadora, que consta das e-fs. 7467/7468, trazendo a seguinte conclusão:*

*Nesse contexto, aliado à constatação de que no AR há indicação deste processo, a DRFB em Fortaleza como destinatária da remessa e o recebimento do objeto confirmado pelo Protocolo deste MF, reconheço que estão presentes as motivações que permitem adotar a hipótese mencionada na Resolução/CARF, que converge para a ideia de que não sendo possível carrear aos autos a citada documentação, se abra novo prazo para que o interessado exerça seu direito.*

*Face ao exposto, encaminho o processo ao GABIN/SECAT para conhecimento da presente Informação Fiscal, propondo, em consonância com a Resolução anexa, que seja disponibilizado ao contribuinte nova abertura de prazo para que apresente sua manifestação em relação à diligência demandada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.*

*Cientificada da informação fiscal acima, a contribuinte recorrente promoveu a juntada de peça processual (e-fl. 7475 e seg.), onde "ratifica as razões de IMPUGNAÇÃO/RECURSO VOLUNTÁRIO", sanando dessa forma a falta apontada pela resolução que determinou a diligência, peça na qual repisa todos os argumentos e teses outrora trazidos ao processo.*

*Redistribuído o presente processo, a relatoria do mesmo foi confiada a esse Conselheiro.*

*Em 25 de janeiro do corrente ano, a contribuinte peticionou junto ao processo, onde informa a superveniência de Lei que seria aplicável à matéria debatida na presente demanda, requerendo por conseguinte a aplicação imediata da normativa.*

Nos termos da resolução 3302-000.776, decidiu por afastar o pedido de nulidade do acórdão recorrido, dado que o víncio atinente ao extravio de peça processual foi solucionado nos autos e, determinou-se a conversão do julgamento em diligência nos seguintes termos:

1. *Intimar a recorrente a comprovar o registro das subvenções em reserva de lucros e as demais condições estabelecidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;*
2. *Oficiar à Administração Tributária da unidade federada fiscal sobre o cumprimento das exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos, observados os prazos dispostos nas cláusulas do Convênio ICMS nº 190/2017 e a publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária no sítio eletrônico do CONFAZ.*

Em cumprimento a determinação da resolução nº 3302-000.766, a fiscalização prestou esclarecimentos fls.7.872-7.876.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

### **I - Admissibilidade**

O recurso voluntário apresentado pela empresa é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

### **II – Preliminar**

Conforme explicitado anteriormente, o pedido de nulidade pleiteado pela Recorrente foi analisado na resolução nº 3302-000.766 nos seguintes termos:

*Segundo o entendimento da contribuinte recorrente o presente processo padeceria de nulidade, uma vez verificado o ferimento de seu direito à ampla defesa, devido ao extravio de peça processual, que trazia em seu bojo, manifestação contra sobre relatório fiscal, apontada como não realizada no acórdão de DRJ.*

*Tal fato foi objeto da resolução 3302-000.543, de 24 de janeiro de 2017, que culminou com a realização de diligência, onde restou apurado pela autoridade preparadora o equívoco, abrindo-se assim novamente o prazo para manifestação, o que de fato ocorreu, haja vista a petição de e-fl. 7475 e seg., motivo pelo qual entendo sanada qualquer equívoco que possa macular o presente processo.*

*Desta forma, afasto as alegações de nulidade trazidas pela contribuinte recorrente.*

Salienta-se que a petição extraviada (manifestação acerca do relatório de diligência) reproduziu, em síntese apertada, as alegações da impugnação apresentada pela Recorrente, as quais foram devidamente analisadas pela DRJ, não acarretando, assim, prejuízo ao contribuinte

Nestes termos, afasto do pedido de nulidade pleiteado pela Recorrente.

### **III – Questões de mérito**

O cerne do litígio visa auferir os seguintes pontos: (i) inclusão ou não de receitas recebidas a título de subvenção para investimento na base de cálculo do PIS/COFINS; (ii) inclusão ou não de receitas recebidas a título de bonificação; (iii) direito ao crédito com materiais de embalagem e vigilância; (iv) erro na apuração da base de cálculo, estoque inicial.

Feitos os esclarecimentos iniciais, passa-se análise das questões anteriormente citadas.

### **III.1 – Subvenções para investimento**

Nos termos da resolução 3302-000.766, este relator adotou o resultado do acórdão 1101-001.228 para refutar o direito da Recorrente e, manter a inclusão das receitas sob análise na BC do PIS/COFINS. Entretanto, analisando toda legislação pertinente ao presente caso, jurisprudência e posicionamentos doutrinários, peço vênia alterar meu posicionamento a respeito do assunto, entendendo que, uma vez cumpridos os requisitos instituídos pela LC nº 160/2017, as subvenções devem ser consideradas como de investimentos e, excluídas da BC do PIS/COFINS.

O i. conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, no voto vencedor constante na resolução 3302-000.766, dissertou majestosamente sobre o assunto, a saber:

*A recorrente apresentou petição alegando superveniência de legislação, a saber a LC nº 160/2017, instituindo novo tratamento tributário aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e Distrito Federal, conforme seu artigo 9º.*

*A respeito desta nova legislação, esta turma se pronunciou na Resolução nº 3302000.751, proferida no processo 11516.721644/2013-74, nos termos a seguir.*

*Os artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, promulgados em 22/11/2017, após rejeição dos vetos originais, dispuseram que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, dispondo que os referidos passaram a ser considerados subvenções para investimento, se atendidos os requisitos e condições estabelecidos na referida lei, conforme abaixo:*

*Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:*

*'Art. 30. ....*

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do **caput** do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.*

*§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.' (NR)*

*Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.*

*O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 passou à seguinte redação:*

*Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195<sup>a</sup> da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:(Vigência)*

*I absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou*

*II aumento do capital social.*

*§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*

*§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:*

*I capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;*

*II restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*

*§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)*

*§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.*

*Assim, a partir das disposições legais do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e do artigo 10 da LC nº 160/2017, os incentivos/benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que atendam às exigências de registro e depósito de que tratou o artigo 3º da LC nº 160/2017, bem como dos requisitos e condições tratados no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.*

*Em cumprimento do artigo 8º da LC nº 160/2017, foi aprovado o Convênio ICMS nº 190/2017, de 15/12/2017, que especificou os benefícios fiscais compreendidos na cláusula primeira, dentre eles o crédito presumido, inserido no inciso V do §4º da referida cláusula e as condições de depósito e registro dos atos normativos e concessivos dos incentivos e benefícios fiscais, conforme cláusulas abaixo:*

**Cláusula primeira** Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.

§ 1º Para os efeitos deste convênio, as referências a “benefícios fiscais” consideram-se relativas a “isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS”.

§ 2º Para os efeitos deste convênio, considera-se:

I atos normativos: quaisquer atos instituidores dos benefícios fiscais publicados até 8 de agosto de 2017;

II atos concessivos: quaisquer atos de concessão dos benefícios fiscais editados com base nos atos normativos de que trata o inciso I deste parágrafo;

III registro e depósito: atos de entrega pela unidade federada, em meio digital, à Secretaria Executiva do CONFAZ, de relação com a identificação dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, assim entendida os próprios atos e suas alterações, para arquivamento perante a Secretaria Executiva do CONFAZ.

§ 3º O disposto neste convênio não se aplica aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual, nos termos do art. 15 da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ambos com fundamento no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ADCT da Constituição Federal.

§ 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:

I isenção;

II redução da base de cálculo;

III manutenção de crédito;

IV devolução do imposto;

V crédito outorgado ou crédito presumido;

VI dedução de imposto apurado;

VII dispensa do pagamento;

VIII dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 38/88, de 11 de outubro de 1988, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;

IX antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço previstos nos arts. 20 e 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;

X financiamento do imposto;

*XI crédito para investimento;*

*XII remissão;*

*XIII anistia;*

*XIV moratória;*

*XV transação;*

*XVI parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 24/75, de 5 de novembro de 1975, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;*

*XVII outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.*

**Cláusula segunda** As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

*I publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;*

*II efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.*

*§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontram mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.*

*§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.*

*§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito. Cláusula terceira A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:*

*I 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;*

*II 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.*

*Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.*

**Cláusula quarta** *O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:*

*I 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;*

*II 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.*

*Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.*

**Cláusula quinta** *A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.*

**Cláusula sexta** *Os atos normativos e os atos concessivos relativos aos benefícios fiscais que não tenham sido objeto da publicação, do registro e do depósito, de que trata a cláusula segunda, devem ser revogados até 28 de dezembro de 2018 pela unidade federada concedente.*

**Cláusula sétima** *Fica instituído o Portal Nacional da Transparência Tributária, disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ, onde devem ser publicadas as informações e a documentação comprobatória dos atos normativos e dos atos concessivos relativos aos benefícios fiscais, reservado o acesso às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal.*

*§ 1º Juntamente com a documentação comprobatória dos benefícios fiscais, cada unidade federada deve prestar as informações referidas no caput, e mantê-las atualizadas, em formato a ser definido pela Secretaria Executiva do CONFAZ, por meio de Despacho do Secretário Executivo, devendo conter os seguintes dados:*

*I espécie do ato normativo, tais como: lei, decreto, portaria, resolução;*

*II número e a data do ato normativo e das suas alterações;*

*III data de publicação do ato normativo no diário oficial da unidade federada declarante;*

*IV especificação do enquadramento dos benefícios fiscais previstos nos incisos I a V da cláusula décima;*

*V espécie do ato concessivo, tais como: lei, decreto, portaria, resolução, termo de acordo, protocolo de intenção, regime especial, despacho, autorização específica;*

*VI número do ato concessivo, se houver;*

*VII data do ato concessivo, se houver;*

*VIII data da publicação do ato concessivo no diário oficial, se houver;*

*IX Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica CNPJ do estabelecimento beneficiário;*

*X razão social do contribuinte beneficiário;*

*XI especificação do benefício fiscal, conforme § 4º da cláusula primeira;*

*XII operações e prestações alcançadas pelos benefícios fiscais;*

*XIII segmento econômico, atividade, mercadoria ou serviço cujo benefício fiscal foi alcançado;*

*XIV termo inicial de fruição do ato concessivo;*

*XV termo final de fruição do ato concessivo.*

*§ 2º A cada alteração dos benefícios fiscais, devem ser atualizadas as informações previstas nos incisos do § 1º desta cláusula junto à Secretaria Executiva do CONFAZ até o último dia útil do mês subsequente ao da publicação do ato normativo ou concessivo que os instituiu, concedeu, alterou ou revogou.*

Em relação ao cumprimento dos requisitos e condições estabelecidas nas legislação citadas, a fiscalização apresentou a seguinte conclusão:

*Dessa forma, considerando as informações prestadas pela SEFAZ-CE e as que estão disponibilizadas no Portal do CONFAZ na internet, a análise de toda a documentação acima leva à conclusão de que as exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos previstos nas cláusulas do Convênio ICMS n.º 190/2017 foram devidamente atendidas. Além do mais, como já dito anteriormente, restou comprovado o efetivo registro das subvenções recebidas em reserva de lucros, bem como o atendimento às demais condições estabelecidas no art. 30 da Lei n.º 12.973/2014.*

Assim, temos que a exigência foi afastada, em apertada síntese, por força da aplicação da Lei Complementar n.º 160/2017, que teria inserido os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 12.973/2014; por sua vez, tais dispositivos determinam ser vedada a exigência de outros requisitos ou condições, além dos previstos no artigo 30, para se considerar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro - fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal como subvenções para investimento.

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro - fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017)*

*§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017)*

Cumpridos os requisitos de registro e depósito dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro - fiscais objetos de discussão nos presentes autos, perante o CONFAZ-CE, não mais restariam exigíveis quaisquer outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30, os quais foram devidamente cumpridos (vide relatório fiscal de fls. 7.82-7.876).

Assim, devem ser excluídas da BC do PIS/COFINS as receitas de subvenções sob análise.

### **III.2 – Receitas de Bonificação**

A respeito do tema, a DRJ assim se pronunciou:

*A base da cálculo do PIS e Cofins não cumulativos está definida nos arts. 1ºs das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, da seguinte forma:*

*Lei n.º 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.*

*§ 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;*

*IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;*

*IV - de venda de álcool para fins carburantes;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*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) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)*

*VII-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 Medida Provisória nº 451, de 2008)*

*VII - 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).*

*VIII - ao XIII -(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)*

*Lei nº 10.833/2003*

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim*

entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

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

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

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

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

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

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 Medida Provisória nº 451, de 2008).

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).

VII - ao XII -(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) De acordo com os artigos acima, a base de cálculo das contribuições não cumulativas é o faturamento, assim entendido a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. A lei também dispõe sobre as receitas que não compõem a base de cálculo das contribuições.

Enquanto os §§ 1ºs dos arts. 1ºs, das citadas leis exprimem a base de incidência do PIS e da Cofins, os §§ 2ºs do mesmo artigo delimitam as hipóteses de exclusões da

*base de cálculo, elencando as espécies de receitas não alcançadas pelas contribuições.*

*As exclusões da base de cálculo são, portanto, exaustivas, ou seja, somente podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição os valores discriminados na lei, sendo vedadas novas exclusões que não as previstas no texto legal.*

*De acordo com o art. 97 do Código Tributário Nacional, somente a lei pode instituir, majorar ou reduzir tributos, definir o fato gerador, fixar a alíquota e estabelecer a base de cálculo do tributo, bem como as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários. Não há, portanto, outra possibilidade de composição da base de cálculo que não seja aquela prevista em lei.*

*Assim, sobre toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica incidirão as contribuições não cumulativas, podendo ser deduzidos da base de cálculo somente os itens expressamente permitidos pela lei, tais como valores referentes à reversão de provisões e à venda de ativo permanente.*

*Diante dessa definição legal da base de cálculo das contribuições, conclui-se que a receita com bonificações são tributadas, pois trata-se genericamente de uma receita e não há previsão legal de sua exclusão da base de cálculo.*

*O fato de os produtos recebidos em bonificação serem monofásicos ou tributados à alíquota zero não altera essa conclusão, pois não é a sua venda que está sendo tributada, mas sim o seu recebimento pela impugnante, que, como vimos acima, se constitui em receita da empresa, de acordo com a definição legal.*

*Tampouco há que proceder à perícia para se determinar o valor das bonificações, porquanto estas foram extraídas da própria contabilidade da contribuinte.*

A Recorrente, por sua vez, recorre da decisão reproduzindo suas alegações de defesa, a saber:

*64. É fundamental destacar que no setor farmacêutico — o grosso das receitas da impugnante — é oriundo do sistema monofásico e alíquota zero do PIS/Cofins. Por isto mesmo, em se tratando de produtos tributados nos regimes monofásico e de alíquota zero, tanto faz que a impugnante receba bonificações a custo 100 ou a zero, que esses tributos PIS/Cofins não sofrerão qualquer ajuste ou reajuste nas etapas posteriores. Deveras, se monofásico, o tributo há de ter sido pago na origem, sem qualquer reajuste a posteriori; se alíquota zero, permanecerão os produtos respectivos em alíquota zero em todas as etapas de comercialização. Nestas condições, a Perícia Fiscal há de confirmar, com referência numérica aos respectivos documentos, o valor das bonificações dos produtos tributados na fonte.*

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, a legislação em seu rol não identifica a receita de bonificação como receita passível de exclusão da BC das contribuições, motivo pelo qual, entendo que correta a decisão de piso, cujas razões adoto como causa de decidir.

Essa questão, inclusive já foi julgada por esta Turma nos autos do PA 10880.909678/2012-97 (Acórdão 3302-007.941), de relatoria do i. conselheiro Vinícius Guimarães, senão vejamos:

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

Período de apuração: 01/05/1999 a 31/05/1999

## BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. NOVAS RECEITAS. EVENTOS FUTUROS E INCERTOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

As bonificações e a garantia dada pela montadora sobre peças e mão de obra são dependentes de eventos futuros e decorrem da atividade principal do sujeito passivo, qual seja, a venda de veículos automotores, não se confundindo com os descontos incondicionais concedidos em nota fiscal. Compõem, portanto, a base de cálculo da contribuição apurada na sistemática cumulativa.

Assim, mantem-se a exigência das contribuições relacionadas as receitas de bonificação

### III.3 – Crédito com materiais de embalagem e vigilância

Nos termos da decisão recorrida, as despesas os materiais com embalagem e vigilância estão fora contexto da legislação pertinente ao crédito de PIS/COFINS, posto que somente geram créditos da não-cumulatividade os gastos que se constituam em insumo no processo produtivo ou sejam despendidos para aquisição de mercadorias para revenda ou ainda que sejam direcionados a outras despesas previstas expressamente em lei.

A Recorrente se defende, alegando que:

*Há que levar em conta que a impugnante é empresa do sistema não-cumulativo, com direito naturalmente aos créditos de insumos (material de embalagem) empregados na comercialização dos seus produtos. Quanto ao item vigilância, cumpre registrar o erro cometido pela autoridade do lançamento de entender que os gastos de vigilância estavam vinculados tão-somente às receitas auferidas com a arrecadação como agente de cobrança. (A rede PagueMenos é credenciada para arrecadar luz e telefone, dentre outros).*

*66. A vigilância maior não há de ser sobre as receitas auferidas pelo “proprietário” — linguagem contábil —; mas sobre todo o cômputo de receitas, inclusive e principalmente as receitas da CONTA ALHEIA. Encarar os custos de vigilância como só tendo a ver estritamente com o ganho sobre a arrecadação, implica concluir que os estoques, as instalações e a integridade do pessoal, clientes inclusos, pessoas —, a dignidade da pessoa humana! —, estavam todos à mercê. Esse gasto preenche o requisito pleno da dedutibilidade: «despesa necessária à percepção do rendimento e manutenção da fonte produtora». E, afinal de contas, as receitas de arrecadação também sujeitas naturalmente ao PIS/Cofins*

Em relação aos serviços de vigilância, utilizado para guarda e transporte de dinheiro, entendo que estas despesas não se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento, considerando que dissociado da atividade de prestação de serviços realizado pela Recorrente.

Melhor sorte também não resta em relação as despesas com embalagem, posto que a apuração e utilização do crédito somente pode ser aplicado àquelas hipóteses em que haja a utilização de bens ou serviços como insumos (i) para a produção ou fabricação (i) bens ou produtos destinados à venda; ou (ii) na prestação de serviços.

Isto é, tendo a empresa a natureza de comércio varejista, como é o caso da Recorrente, nada produzindo ou fabricando, já que as embalagens são utilizadas para transportes de produtos adquiridos para revenda, não há que se falar em insumos creditáveis, entendidos como aqueles que possam ser considerados essenciais ou relevantes, integrando o processo de fabricação ou produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços. Por isso, a

inexistência de insumos conforme este conceito leva à consequente inexistência de direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo.

A própria dicção do inciso II, do artigo 3º, da Lei 10.637/2002 exclui a empresa comercial varejista no direito de apurar crédito das contribuições, restringindo o direito ao crédito as empresas que fabriquem/produzam mercadorias destinadas a venda, a saber:

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

(...)

*I - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;*

Assim, mantem-se a glosa.

### **III.4 – Erro na apuração da base de cálculo, estoque inicial**

A decisão recorrida afastou as pretensões da Recorrente, de utilizar crédito apurado em período anterior, por dois motivos: (i) o período é que a utilização de crédito extemporâneo impõe as retificações da declarações (Dacon); e (ii) os créditos relativos às aquisições havidas em 2007 já estão prescritos, visto que a ciência dos autos de infração ocorreu em janeiro de 2013, portanto decorridos mais de cinco anos das aquisições de bens e serviços que gerariam os créditos, senão vejamos:

*Em relação ao estoque de crédito do ano anterior, a impugnante argumenta que apurou os créditos sobre os produtos já comercializados e não sobre as aquisições e que o Fisco deveria reconhecer de ofício esses créditos, de acordo com o art. 6º do RIR/1999.*

*Primeiramente, esse artigo se refere à apuração do lucro para fins de cálculo do imposto de renda, não se aplica de forma alguma à apuração dos créditos da não-cumulatividade.*

*De acordo com os artigos legais retro transcritos, os créditos são calculados sobre as mercadorias e serviços adquiridos, não há espaço para “divergência conceitual” quanto ao modo de se apurá-los como argumenta a impugnante.*

*Assim, se a contribuinte não apurou os créditos quando da aquisição dos bens, até pode fazê-lo em outro momento, desde que retifique o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), podendo aproveitar os eventuais saldos de créditos em períodos subsequentes, mas não cabe à fiscalização descontá-los de ofício.*

*Como bem argumentou a fiscalização, como o ano de 2007 não foi objeto de fiscalização não há como considerar créditos referentes a esse ano sem que tenham sido atestados pelo Fisco, sob pena de se aproveitar créditos ilegítimos.*

*Ademais, os créditos relativos às aquisições havidas em 2007 já estão prescritos, visto que a ciência dos autos de infração ocorreu em janeiro de 2013, portanto decorridos mais de cinco anos das aquisições de bens e serviços que gerariam os créditos.*

No recurso voluntário, a Recorrente não se insurge especificamente em relação aos motivos da *ratio decidendi*, quais sejam, proibição de utilização de crédito extemporâneo

sem a retificação da Dacon e, da incidência do instituto da prescrição para utilizar crédito cujo fato gerador ocorreu no ano-calendário de 2007.

Nestes termos, não vejo reparos à fazer na decisão recorrida, cujas razões adoto para afastar as pretensões da recorrente.

#### **IV – Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para (i) excluir da BC do PIS/COFINS as receitas de subvenções para investimentos; e (ii) reverter as glosas em relação as despesas com embalagem.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator

#### **Declaração de Voto**

Conselheiro Jorge Lima Abud

Com os cumprimentos dos quais o Ilustríssimo Relator é credor em razão do contumaz brilhantismo com que elabora os seus votos, não sendo o presente aresto uma exceção.

O motivo da presente Declaração de Voto é justificar a alternância do meu VOTO proferido na véspera, 21/09/2021, que simplesmente ignorou a base da cálculo do PIS e Cofins não cumulativos, definida nos arts. 1ºs das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, especificamente em relação às hipóteses de exclusões delimitadas da base de cálculo, elencando as espécies de receitas não alcançadas pelas contribuições.

Naquela oportunidade, por absoluto lapso manifesto, proferi meu voto com base no entendimento da Lei 9.718/98, inaplicável ao caso - PIS e Cofins não cumulativos -.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud.