



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

Processo nº 10435.720387/2013-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.855 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2015
Matéria PIS E COFINS
Recorrente BONANZA SUPERMERCADOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

BASE DE CÁLCULO. TOTAL DAS RECEITAS. Para fins de apuração do valor tributável, computa-se o total das receitas operacionais, que 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 resultantes das atividades típicas de seus empreendimentos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ALUGUEL. VEDAÇÃO.

A partir da vigência da Lei nº 10.865, de 2004, é vedada a apuração de crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado do PIS/PASEP e da Cofins, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Não está previsto o desconto de crédito de custo com material de embalagem para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços.

SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito

presumido de ICMS, constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, quando vinculados as atividades típicas do empreendimento.

CRÉDITOS. INSUMOS. REQUISITOS. APROVEITAMENTO.

O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos no processo de produção dos serviços prestados ou dos bens vendidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

BASE DE CÁLCULO. TOTAL DAS RECEITAS.

Para fins de apuração do valor tributável, computa-se o total das receitas operacionais, que 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 resultantes das atividades típicas de seus empreendimentos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ALUGUEL. VEDAÇÃO.

A partir da vigência da Lei nº 10.865, de 2004, é vedada a apuração de crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado do PIS/PASEP e da Cofins, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Não está previsto o desconto de crédito de custo com material de embalagem para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços.

SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, quando vinculados às atividades do empreendimento.

CRÉDITOS. INSUMOS. REQUISITOS. APROVEITAMENTO.

O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à

atividade, aplicados ou consumidos no processo de produção dos serviços prestados ou dos bens vendidos

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

DESCRIÇÃO DOS FATOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se mostra nulo, tampouco viola o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, acarretando o cerceamento do direito de defesa, o lançamento que descreve, ainda que de modo sucinto, a infração incorrida pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, rejeitar a preliminar de nulidade, vencido o Conselheiro relator Eloy Eros da Silva Nogueira, que a acolhia. Designado o Conselheiro Robson José Bayerl para redigir o voto vencedor. No mérito, por voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Ângela Sartori e Bernardo Leite de Queiroz Lima.

Júlio César Alves Ramos - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

EDITADO EM: 11/02/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Ângela Sartori e Bernardo Leite de Queiroz Lima.

Relatório

Este processo cuida de autos de infração que constitui e exige crédito tributário referente a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/PASEP, relativamente ao período de fevereiro de 2008 a dezembro de 2009, contra o contribuinte em epígrafe - que havia apurado o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica com base no lucro real trimestral, sujeitando-se ao PIS e à COFINS pelo regime não-cumulativo, tendo apurado saldo a pagar em todos os meses dos anos de 2008- 2009 -. pela fatos considerados infracionais pela autoridade lançadora a seguir resumidos.

- **Das despesas de aluguel** - A empresa registrou em sua contabilidade despesas de aluguel de prédios nos valores de R\$ 2.050.939,82 e R\$ 2.279.185,94, respectivamente, em 2008 e 2009, locados pela empresa fiscalizada à DFB Administradora de Imóveis Ltda, que haviam lhe

pertencido, o que contraria o §3º do ar. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, e não geram créditos para efeitos de apuração do PIS/Cofins.

- **Do ICMS - Substituição Tributária** - O contribuinte apurou indevidamente créditos PIS/Cofins sobre valores de aquisições (compras) com inclusão do ICMS Substituição Tributária (ICMS ST), pois o ICMS ST não é receita do vendedor e sobre ele não há incidência do PIS/Cofins (cita o Parecer Normativo CST nº 77, de 23/10/1986).
- **Das devoluções de vendas** - a fiscalizada se creditou indevidamente de valores das contribuições calculados sobre devoluções de vendas de bens sem a incidência do PIs/Cofins (alíquota zero).
- **Dos brindes - o contribuinte** utilizou indevidamente créditos do PIS/Cofins sobre mercadorias originalmente adquiridas para revenda, mas uma parte dessas mercadorias foi distribuída como brindes, ou seja, não foi efetivamente vendida.
- **Do material de embalagem** - O contribuinte descontou indevidamente créditos calculados sobre material de embalagem, em desacordo com o inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, tendo em vista que exerce atividade comercial e o desconto de créditos de bens e serviços utilizados como insumo restringe-se às empresas de prestação de serviços ou industrial (produção ou fabricação de bens ou produtos).
- **Dos combustíveis** - O contribuinte apurou créditos calculados sobre despesas com combustível, que, segundo a contribuinte, foi utilizado exclusivamente na frota para entrega de mercadorias a clientes na operação de venda, bem como óleo diesel para abastecimento dos geradores. mas não há amparo legal para a utilização desses dispêndios como créditos do PIS/Cofins.
- **Das receitas de verbas promocionais** - no ano-calendário de 2008 o contribuinte auferiu receitas de verbas promocionais, mas não as incluiu na base de cálculo do PIS/Cofins. Tais receitas foram incluídas nas bases de cálculo e lançadas de ofício.
- **Do crédito presumido de ICMS** - Em 2008 e 2009 o contribuinte registrou receitas na conta de crédito presumido - atacado, esclarecendo que tais verbas se referem ao Crédito Presumido - Atacado. Os referidos valores são oriundos da Sistemática Atacadista do ICMS no Estado de Pernambuco e do Termo de Acordo de Regime Especial do Estado da Paraíba. A não inclusão das receitas oriundas dos créditos presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins reduziu indevidamente os valores devidos dessas contribuições. (a autoridade lançadora cita Solução de Divergência Cosit nº 13/2011).
- **Das receitas de ICMS** - o contribuinte registrou contabilmente valores que foram creditados na apuração do ICMS, como a parcela do ICMS (1/48) de crédito de ativo imobilizado. Tanto a Lei nº 10.637/2002 quanto a Lei nº 10.833/2003 determinam que a base de cálculo do PIS e da Cofins deve incidir sobre o montante das receitas auferidas pelo contribuinte. A autoridade fiscal entendeu que não há previsão legal para a exclusão na base de cálculo do PIS/Cofins da receita relativa a 1/48 do valor do ICMS sobre o valor do ativo permanente ou a outro título
- **Das compensações** - No seu demonstrativo de apuração, o contribuinte efetuou diversas compensações, embora as tenha informado incorretamente no DACON como "outras deduções", que ele informou serem oriundas de trabalho realizado por uma empresa de consultoria (FLP Consultoria

Contábil Ltda), que resultou na revisão das bases de cálculos do PIS/Cofins não cumulativo do período de 12/2002 a 12/2006. Todavia, a autoridade fiscal desconsiderou as compensações, ao argumento de que: (i) não há comprovação sobre a existência dos créditos informados, exceto um relatório de uma consultoria, o qual informa que os mesmos são oriundos de material de embalagem, energia elétrica, fretes, locações de imóveis, despesas financeiras, depreciação de máquinas e equipamentos, devoluções de vendas; (ii) não houve a retificação das informações nos DAON.

- **Da falta de declaração e pagamento** - Em relação ao período de apuração agosto de 2009, o contribuinte não informou em DCTF os valores do PIS/Cofins apurados em seus demonstrativo/DAON, tendo efetuado para este período um pagamento a menor. A falta de declaração e a insuficiência de pagamento ensejaram lançamento de ofício dos equivalentes créditos tributários nos valores das diferenças.

A R. 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife apreciou os autos de infração e a impugnação, bem como os demais atos e documentos que instruem o processo e concluiu pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário exigido. O Acórdão n. 11-41.568, de 28/06/2013, ficou assim ementado:

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

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

Ementa:

BASE DE CÁLCULO. TOTAL DAS RECEITAS. Para fins de apuração do valor tributável, computa-se o total das receitas, que 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.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ALUGUEL. VEDAÇÃO.

A partir da vigência da Lei nº 10.865, de 2004, é vedada a apuração de crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado do PIS/PASEP e da Cofins, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Não está previsto o desconto de crédito de custo com material de embalagem para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços.

SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito

presumido de ICMS, constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições.

CRÉDITOS. INSUMOS. REQUISITOS. APROVEITAMENTO.

O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

Ementa:

BASE DE CÁLCULO. TOTAL DAS RECEITAS.

Para fins de apuração do valor tributável, computa-se o total das receitas, que 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.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ALUGUEL. VEDAÇÃO.

A partir da vigência da Lei nº 10.865, de 2004, é vedada a apuração de crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado do PIS/PASEP e da Cofins, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Não está previsto o desconto de crédito de custo com material de embalagem para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços.

SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições.

CRÉDITOS. INSUMOS. REQUISITOS. APROVEITAMENTO.

O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o contribuinte ingressou com recurso voluntário, por meio do qual apresenta as razões porque devem ser reformados os autos de infração e o decisum de 1º grau. Em resumo:

1. **Da nulidade - cerceamento de defesa - argumenta que deve ser declarada a nulidade dos lançamentos por cerceamento de defesa, pois neles estão ausentes os requisitos formais prescritos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, notadamente descrição dos fatos e enquadramento legal/penalidade aplicável. E que alguns dos itens indicados na autuação e no relatório fiscal se embasam em ementas de Soluções de Consultas formuladas por terceiros e sem qualquer vínculo com a impugnante.**

2. **Da decadência - argumenta** que as Contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins são tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150 do CTN) e, considerando que os lançamentos foram formalizados em 27/02/2013, é de se concluir que todas as operações realizadas até 25/02/2008 foram tacitamente homologadas pelo Fisco, de forma que estariam extintos pela decadência eventuais créditos tributários desse período (janeiro-fevereiro/2008).
3. **Das despesas de aluguel -** Afirma que não infringiu o art. 31, §3º da Lei nº 10.865, de 2004, pois esse dispositivo legal teve por objetivo evitar que empresas que já se beneficiaram dos créditos de PIS e Cofins, pela depreciação do bem em seu ativo imobilizado, posteriormente voltassem a dele tomar crédito, dessa vez por meio da locação. Apresenta certidões de matrículas imobiliárias para demonstrar que todos os imóveis que pertenceram à impugnante e atualmente são por ela locados, foram transferidos entre os anos de 2002 e 2003, ou seja, antes mesmo da instituição da sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins. Portanto, se a intenção da norma era evitar benefícios indevidos, atingindo aqueles contribuintes que alienaram imóveis e posteriormente os alugaram para si quando já vigente a sistemática não cumulativa, tal lógica não pode lhe ser aplicada. E explica que os aluguéis constituem gastos essenciais para a viabilização da sua atividade e bem assim que ela nunca auferiu qualquer benefício relacionado ao PIS/Cofins durante o período em que os imóveis pertenceram ao seu ativo imobilizado, requer o cancelamento da autuação neste ponto.
4. **Do ICMS - Substituição Tributária - Entende a recorrente os lançamentos não indicam objetivamente a base legal infringida; e que** as razões escritas nos autos são de índole totalmente subjetiva, valendo-se a autoridade fiscal de argumentos "em tese" e fundados em Soluções de Consulta formulada por terceiros, sem efeito normativo ou vinculante para com o impugnante. Aponta a Solução de Consulta nº 60, de 2012, da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 4ª Região, a qual reconheceu que o ICMS-ST compõe o custo de aquisição de mercadoria, para efeitos da apuração do IRPJ, propugnando que tal entendimento poderia ser aplicado na tributação do PIS/Cofins.
5. **Das devoluções de vendas - A recorrente explica** que, por equívoco seu, incorreu neste erro onde se creditou indevidamente do PIS/Cofins sobre mercadorias devolvidas que, em pequena proporção, estão no rol de produtos vendidos com isenção ou tributados no regime monofásico. Entretanto, argumenta que a auditoria fiscal deixou de considerar, não só sobre a devolução de vendas, mas também que nas devoluções de compras existem mercadorias que, por sua classificação, são isentas ou monofásicas. Aduz que se creditou "indevidamente" nas operações de devoluções de venda e, igualmente, "indevidamente" estornou os créditos tomados quando realizou as "devoluções de compras". Para fins de apuração de eventual saldo a pagar, reivindica que não deve ser levado em conta tão somente o montante creditado nas devoluções de vendas. Deve-se igualmente compensar aqueles créditos estornados em razão das suas "devoluções de compra". Ela apresenta planilha e balancete para demonstrar os reais valores que seriam devidos ao Fisco, considerando os valores registrados como devolução de vendas e os como devolução de compras.

6. **Dos brindes** - A recorrente aponta que, de acordo com o relatório fiscal, teria adquirido mercadorias para revenda (descontando os respectivos créditos fiscais) e posteriormente as distribuído como brindes. Contudo, entende que há um equívoco de critério nesse particular, pois a autoridade lançadora levantou o registro de notas fiscais de saídas emitidas sobre os CFOP 5910 e 6910, presumindo que o resultado de todas aquelas saídas se referiam a brindes. Porém o próprio relatório fiscal observa que a conta "535 - Brindes" é composta das subcontas "55 - Mercadorias para Revenda" e "58 - Bens e Produtos para sorteio promocional": E que esse fato deve ser apreciado:

- a. **Da conta 535 - sub conta "55 - Mercadorias para Revenda" - explica** que as saídas que promove não se referem a "brindes", mas, sim, a mercadorias em "bonificação", que em sua pequena parte, é encaminhada a seus clientes para incentivar vendas. E que esse é o fato, e que ele deve ser sobrepor a qualquer erro formal de registro. E que isso está conforme entendimento da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil³, as mencionadas bonificações são equiparadas aos "descontos incondicionais", cuja legitimidade é encontrada no art. 1º, inc. V, da Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002. Conclui que, inexistindo previsão legal que obrigue o estorno do crédito nos casos de saída de mercadorias em bonificação, é legítimo o crédito apurado pela autuada. Que houve erro de mera classificação contábil, as operações foram lançadas na conta "535 - Brindes" levando o Fiscal a entender equivocadamente que se tratavam realmente todas elas de brindes. e acrescenta que a autoridade lançadora se baseou em uma avaliação absolutamente genérica e deixou de segregar as mercadorias adquiridas inicialmente para revenda, mas dadas em bonificação, daquelas adquiridas com fim exclusivo de distribuir por meio de sorteios e promoções.
- b. **Da conta 535 - subconta "58 - Bens e Produtos para Sorteio Promocional" - repete que a autoridade fiscal** deixou de segregar as mercadorias adquiridas inicialmente para revenda, mas dadas em bonificação, daquelas adquiridas com fim exclusivo de distribuir por meio de sorteios e promoções. Presumiu ainda o desconto de crédito sobre o montante global das mercadorias cujas saídas foram classificadas pelo CFOP 5910 e 6910 e lançadas na conta 535. Esclarece que os referidos CFOP tanto servem para bonificações como para brindes e sorteios. Destarte, em relação às mercadorias adquiridas com o objetivo de serem distribuídas por meio de brindes ou sorteios, a autuada não apurou crédito de PIS e Cofins, visto que as mesmas foram classificadas nos CFOP 1949/2949 e 1910 e 2910, não gerando crédito fiscal do PIS e da Cofins. Conclui que, se na primeira hipótese o lançamento fiscal é indevido visto que as mercadorias adquiridas para revenda foram dadas em bonificação, legitimando os créditos tomados, e no segundo caso o lançamento é notoriamente indevido porque a autuada não tomou qualquer crédito quando da aquisição destas mercadorias para distribuição em sorteios e premiações.

7. **Do material de embalagem - Defende a recorrente** que adquire embalagens para acondicionar e revender seus produtos. E discorda da conclusão da Fiscalização e do julgamento de 1ª Instância, que não reconheceram o seu direito ao desconto dos indigitados dispêndios, por

exercer atividade comercial. Argumenta ser autor de ação judicial que reconheceu sua equiparação à industrial justamente para reconhecer o direito a créditos de IPI sobre a aquisição de embalagens. Logo, se para o IPI que possui critérios absolutamente restritivos para a caracterização do insumo, foi reconhecido o direito a crédito, justifica que para o PIS/Cofins igualmente não poderia ser diferente, dado que as embalagens são insumos da empresa impugnante e ela faz jus aos respectivos créditos.

8. **Dos combustíveis - Ela ainda** contesta o entendimento dado pela Fiscalização e pelos Julgadores, o qual indicaram que, por falta de previsão legal, o combustível utilizado na frota própria de caminhões para transporte das mercadorias do estabelecimento distribuidor para clientes e para pontos de revenda (supermercados) e o diesel utilizado na alimentação dos geradores de energia ligados a câmeras de resfriamento, necessários para o desenvolvimento das suas atividades, não se enquadrariam no conceito de insumo para fins de direito a crédito das contribuições do PIS/Cofins. Afirma a existência de decisões nesse sentido no judiciário e no Conselho. Acrescenta justificativa sobre a essencialidade do transporte das mercadorias e funcionamento dos geradores, os quais necessitam de combustíveis. Cita, ademais, que o próprio inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que além da energia elétrica, são admissíveis créditos sobre energia térmica (caso da impugnante) e a vapor. Diz que tal dispositivo não é taxativo, mas exemplificativo.
9. **Das receitas de verbas promocionais - A recorrente alega que, com relação à** não inclusão de verbas promocionais na base de cálculo do PIS/Cofins de 2008-2009, a autuação se fundamenta de forma genérica sem qualquer referência a legislação, descrição da natureza ou origem das supostas verbas promocionais que deveriam compor a base de cálculo das contribuições a ponto de dificultar a própria defesa da autuada. Mas que, caso assim não se entenda, destaca que referidas verbas foram recebidas pela impugnante de seus fornecedores com intuito de ressarcir os custos com programas promocionais de divulgação dos produtos daqueles. Nega, à vista disso, a natureza de receita de tais verbas, já que se configuram como verdadeiro reembolso de despesas, não significando qualquer acréscimo patrimonial em seu favor, amparando-se em Acórdão do CARF6 para reforçar seu posicionamento.
10. **Do crédito presumido de ICMS - A recorrente afirma que a** autuação se fundamenta numa Solução de Consulta, sem apontar objetivamente nenhuma ilegalidade capaz de justificar a autuação. Entende que, sobre o crédito presumido de ICMS, estar pacificado tanto na esfera administrativa quanto Judicial que as referidas verbas não integram a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins. Cita decisões do Superior Tribunal de Justiça e CARF8, para amparar sua tese.
11. **Das receitas de ICMS - A recorrente argumenta que a autuação** tributou as "receitas" decorrentes do desconto de crédito de ICMS 1/48 sobre o ativo permanente, com a explicação de "de modo semelhante ao crédito presumido do ICMS, não há previsão legal para a não inclusão na base de cálculo do PIS/Cofins". Ocorre que não há fundamentação para o lançamento, pois a autoridade fiscal entendeu que referida verba é receita tributável das contribuições "porque é", o que não é admissível na seara tributária, que tem rígidas regras e limitações constitucionais ao poder de tributar, ou seja, se

não há fato gerador explicitado para justificar a incidência, não há obrigação tributária. Com relação ao mérito, transcreveu trecho de acórdão do CARF que explicita o conceito de receita para efeito de incidência das contribuições. Como se observa do entendimento do CARF, ainda que na sistemática não cumulativa, a classificação de receita tributável deve se atentar a alguns critérios e deve estar vinculada com a atividade da empresa. Com base nisso, no presente caso, assim como o crédito presumido, o crédito proveniente de 1/48 sobre o ativo permanente é benefício fiscal que objetiva fomentar a atividade industrial e comercial conferindo crédito de ICMS sobre as aquisições de bens para aplicação no processo produtivo, reduzindo custos e impactos de investimentos. Sob esse prisma, portanto, aduz que não há qualquer elemento que possa equiparar estas verbas à receita prevista nas Leis nº 10.833, 2003, e 10.637, de 2002.

12. **Das compensações - A recorrente expõe que a autoridade fiscal concluiu pela falta de comprovação da existência de créditos anteriormente não utilizados, bem como a não retificação do DACON, como fundamento para justificar a autuação.** Entretanto, quanto à alegada falta de comprovação, a recorrente havia apresentado o relatório que resultou no reconhecimento dos créditos no qual estaria demonstrada a origem e os cálculos que levaram à apuração. E adita que, relativamente a não retificação dos DACON, este fundamento exclusivamente não pode ser subsídio para o não reconhecimento dos créditos, pois a incidência tributária é pautada pelo princípio da estrita legalidade, ou seja, a obrigação tributária da qual emerge créditos e débitos, bem como os direitos dele decorrentes estão pautados pela ocorrência dos respectivos fatos geradores. E que o eventual descumprimento de mera obrigação acessória não pode servir de fundamento para que a autoridade fiscal deixe de reconhecer créditos legitimamente conferidos à impugnante, os quais decorreram de operações previstas em lei.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Da argüição de nulidade

A recorrente suscitou preliminar de nulidade por cerceamento do seu direito de defesa. Afirma que faltam requisitos formais prescritos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, principalmente quanto à descrição dos fatos e enquadramento legal/penalidade aplicável. E que algumas das infrações indicadas na autuação e no relatório fiscal se embasam em ementas de Soluções de Consultas formuladas por terceiros e sem qualquer vínculo com a autuada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 12/

02/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGU

EIRA

Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tenho como balizador inicial, nessa questão, o que estabelece o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Em adição, procuro verificar se há elementos que demonstrem haver prejuízo à capacidade e ao direito de intervir, de contraditar ou de se defender, amplamente, de uma das partes interessadas.

Apesar da prescrição desses quesitos, os autos de infração podem diferenciar-se entre si sob o modo ou estilo do seu autor. Nesse sentido, vejo como prática corrente e justificável, que em nada prejudica a validade do auto de infração, o uso de excertos e citações de decisões judiciais ou administrativas, ou de pareceres doutrinários ou administrativos. Eles integram o auto de infração ao concorrerem para a argumentação e a demonstração das razões e motivações da autuação. Ou mesmo para indicar a base legal que fundamenta o ato fiscal. Por isso, não considero ofensivo à validade do auto de infração o uso de soluções de consulta.

Todavia, acima dessas diferenças, deve ser preservado o direito de defesa e intervenção de cada uma das partes. Caso se constate prejuízo desse direito, pode se invocar o instituto previsto no inciso II do artigo 59 do Decreto n, 70.235, de 1972, para sanar e superar essa situação.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Li e reli os Autos de Infração e do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, e a impugnação, e o acórdão e o recurso voluntário e desse exame concluo que, em linhas gerais, houve o atendimento dos requisitos determinados pelo art.10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorreu a hipótese tratada no artigo 59 dessa lei processual. Os autos de infração apresentam os fatos e as razões e as motivações.

A autoridade fiscal esclareceu e justificou suficientemente a imputação das infrações que foram detectadas no curso da ação fiscal; e ela detalhou suficientemente cada um dos fatos. A meu ver, regra geral, ela trabalhou de forma ampla e minuciosa, inclusive com a

elaboração de planilhas e demonstrativos de cálculos. E o contribuinte demonstrou exercer plena e amplamente seu direito de defesa, analisando cada um dos itens da autuação.

Por tudo isso, proponho não seja aceita a alegação genérica de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Entretanto, parece-me ter razão a recorrente quando ela pede a nulidade com relação à infração das 'receitas promocionais' e a do 'crédito presumido do ICMS'. Reproduzo a seguir todo o texto usado pela autoridade lançadora para descrever o fato, demonstrar as razões e motivar a autuação:

Sobre as receitas promocionais

66. No ano-calendário de 2008 o contribuinte auferiu receitas conforme indica a conta 946 - Receitas de Verbas Promocionais⁶³, mas não incluiu os valores obtidos na base de cálculo do PIS/COFINS:⁶⁴

67. A não inclusão das receitas de verbas promocionais na base de cálculo do PIS/COFINS reduziu indevidamente os valores devidos dessas contribuições, desse modo, são constituídos por meio de auto de infração os créditos tributários conforme o quadro abaixo (valores em Reais _ R\$):

Sobre o crédito presumido do ICMS

A Receita Federal já se manifestou por meio de sua Coordenação Geral de Tributação (Cosit), manifestou-se:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N° 13 de 28 de Abril de 2011

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 xn do art. 79 da Lei nº 1.941, 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.

71. A não inclusão das receitas oriundas dos créditos presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS reduziu indevidamente os valores devidos dessas contribuições, desse modo, são constituídos por meio de auto de infração os créditos tributários conforme o quadro abaixo (valores em Reais _ R\$)

De todas as infrações que constam desses autos de infração essas são as únicas que não constato argumentação e descrição que nos permita identificar os requisitos necessários da autuação dessa infração. Essa situação de deficiência me parece ser objetiva no próprio texto, apesar da recorrente trazer sua defesa a esse respeito. Não encontrei em nenhuma outra parte dos autos o que pudesse suprir o que me parece ausente com relação a estas duas infrações especificamente. Por isso, nesse particular, proponho dar provimento ao recurso voluntário.

Sobre a alegação de decadência

A recorrente explica que essas contribuições se guiam por lançamento por homologação e há um prazo de cinco anos para sua homologação; e que a regra de decadência deve ser a prevista no § 4º do artigo 150 do CTN. Se o crédito tributário foi formalizado em

27/02/2013, conclui a recorrente que todas as operações realizadas até 25/02/2008 foram tacitamente homologadas pelo Fisco, de forma que estariam extintos pela decadência eventuais créditos tributários do período de janeiro-fevereiro/2008.

Não vejo razão favorável à recorrente. O entendimento jurisprudencial que orienta essa questão já pacificou que a regra decadencial prevista no § 4º do artigo 150 do CTN se aplica quando houve antecipação de pagamento. Caso contrário, a regra decadencial é a prevista no inciso I do artigo 173 do CTN.

Nesse sentido, por exemplo, temos o Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, que expõe que independente da modalidade de lançamento a que está sujeito o tributo, a decadência refere-se sempre ao lançamento de ofício, quando o contribuinte obrigado ao pagamento do tributo não o faz ou paga valor inferior ao devido:

“29. É com base em excerto doutrinário de grande densidade que são fixadas as premissas das reflexões vindouras. Para Leandro Paulsen, em monografia sobre as contribuições de custeio para a seguridade social:

‘A decadência refere-se sempre ao lançamento de ofício, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo normalmente está sujeito. Efetivamente, o lançamento de ofício tem importante papel supletivo quando o contribuinte, obrigado à apuração do fato gerador e pagamento do tributo sujeito a lançamento por homologação, não o faz ou paga valor inferior ao devido. No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses quanto à contagem do prazo decadencial do Fisco para a constituição de crédito tributário: 1) quando o contribuinte efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício de eventual diferença a maior, ainda devida, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, forte no art. 150, § 4º, do CTN; 2) quando o contribuinte não efetua o pagamento no vencimento, o prazo para lançamento de ofício é de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, o que decorre da aplicação, ao caso, do art. 173, I, do CTN.’”

"49. [...]

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;”

Considero corretas as análises feitas pelos I Julgadores *a quo* e a conclusão a que chegaram, o que absorvo neste voto: "Seguindo as regras determinadas pelo art. 150, § 4º, do CTN, a fixação do dies a quo para contagem do prazo decadencial leva em consideração a ocorrência do fato gerador. Considerando que a autuada teve ciência do auto de infração em 27/02/2013, e que foram lançados valores correspondentes aos períodos de apuração de fevereiro de 2008 a dezembro de 2009, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário não foi atingido pela decadência, já que dispunha até o último dia do mês de fevereiro de 2013 para constituir o lançamento fiscal em relação ao período de apuração mais antigo (no caso, fevereiro de 2008)."

Por isso, proponho rejeitarmos a preliminar de decadência argüida.

Sobre as despesas de aluguel

A base legal para a autuação estão no § 3º do artigo 31 da Lei n. 10.865, de 2004:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

A recorrente explica que esse dispositivo teve por objetivo evitar que empresas que já se beneficiaram dos créditos de PIS e Cofins, pela depreciação do bem em seu ativo imobilizado, posteriormente voltassem a dele tomar crédito, dessa vez por meio de locação. E também que as transferências dos imóveis ocorreram em 2002-2003, época em que ainda não existia no ordenamento jurídico o regime não cumulativo da Contribuição do PIS e da Cofins.

A meu ver, apesar de aparentemente razoável a interpretação da recorrente para a finalidade dessa regra, o fato é que o § 3º desse art. 31 estabelece positivamente vedações, articulando-as com o caput e os dois primeiros desse artigo. Como bem analisou o julgador de 1ª Instância:

"O caput e os dois primeiros parágrafos são referentes aos créditos apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos do ativo imobilizado. Observa-se que as vedações quanto ao aproveitamento desses créditos, expressamente, levam em consideração a data de aquisição dos bens. Com efeito, para os ativos adquiridos antes de 1º de maio de 2004 está vedada a utilização dos créditos a partir de 31/07/2004. Dessa maneira, os créditos de depreciação ou amortização dos apontados bens e direitos devem ser utilizados até 31/07/2004. Para os ativos imobilizados adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 o parágrafo primeiro autorizou o aproveitamento dos créditos sem limite temporal. Já o parágrafo terceiro do mesmo art. 31 apresenta vedação, a ser observada a partir de 31/07/2004, referente ao aproveitamento de crédito obtido com despesas com aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica."

Ora, os imóveis alugados da empresa DFC Administradora de Imóveis Ltda. pertenceram à contribuinte e foram vendidos à locadora em 2003. E foram alugados à contribuinte durante os anos de 2006, 2007 e 2008. Esses eventos ocorreram na vigência dos dispositivos legais aqui em discussão.

Em 2003 já estava em vigor a não-cumulatividade da Contribuição do PIS/PASEP, com a edição da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que já previa regra para o desconto de crédito de despesas com aluguel, segundo disposto no inc. IV do art. 3º, o que, a meu ver, fragiliza o argumento da recorrente em relação à anterioridade das alienações quanto a esta

sistemática de apuração. Além disso, os contratos de aluguel dos imóveis em exame têm vigência a partir de janeiro de 2006, data em que o regime da não cumulatividade das contribuições, bem como a própria Lei nº 10.865, de 2004, já tinham vigência.

E principalmente, o §3º do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, não estabelece exceção à pretendida restrição, no que se refere aos bens transmitidos antes da vigência do regime não cumulativo das contribuições. O texto é definitivo e abrangente: a proibição do aproveitamento dos créditos de aluguéis na hipótese ali definida projeta seus efeitos para frente.

Proponho o não acolhimento do recurso nesse item.

Do ICMS - Substituição Tributária (ICMS-ST)

A contribuinte apurou créditos de PIS e COFINS sobre os valores das aquisições, com inclusão do ICMS ST na base de cálculo dos referidos créditos. A autoridade fiscal glosou os créditos assim obtidos.

A recorrente acusa que a autuação se fundamenta em Solução de Consulta de terceiros, e que lhe falta motivação legal. E aponta a Solução de Consulta nº 60, de 2012, da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 4ª Região, a qual reconheceu que o ICMS-ST compõe o custo de aquisição de mercadoria, para efeitos da apuração do IRPJ, propugnando que tal entendimento poderia ser aplicado na tributação do PIS/Cofins.

Como já exposto anteriormente, quando apreciado a alegação de nulidade, não me parece que falte à autuação os requisitos para sua validade e nem os requisitos para respeitar a plena e ampla defesa por parte dos interessados.

Não há necessidade que a Lei proíba expressamente, quando se pode depreender que o texto legal firma esse sentido pela própria lógica dos procedimentos e da natureza dos fenômenos envolvido. O ICMS Substituição Tributária não é receita do contribuinte. Ele transita pelo patrimônio do substituto como antecipação do tributo. É obrigação por ele assumida, e não receita. Por isso, entendo correta a autuação nesse item. A argumentação da autoridade fiscal me parece de clareza mediana, e a reproduzo aqui para ela se integrar a esta análise e voto:

“... podemos concluir que o contribuinte apurou créditos de PIS e COFINS sobre os valores das aquisições, com inclusão do ICMS ST na base de cálculo dos referidos créditos.”

36. Na operação de venda de mercadorias, o ICMS ST não é receita do vendedor, substituto tributário. O valor do ICMS ST é uma mera antecipação do imposto devido pelo comprador, o substituído. Para o vendedor, o ICMS ST é uma obrigação e não receita, desse modo, sobre esse valor não há incidência de PIS/COFINS.

37. A não inclusão do ICMS ST na receita bruta, para efeito de incidência de PIS/COFINS, está prevista no inciso I do § 20 do art. 30 da Lei nº 9.718/1998.

38. Ao ser instituído o regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, respectivamente pela Lei nº-10.637/2002 e pela Lei nº 10.833/2003, não houve referência ao ICMS ST. Mas a omissão da lei não significa que o ICMS ST seja receita e conseqüentemente sobre ele incida PIS/COFINS.

39. Ao da tratar do ICMS ST, o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 77, de 23/10/1986, publicado no DOU de 28/10/1986, diz:

O ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidcnlc sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL.

Entretanto, o ICM referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituto no tocante às suas Contribuições para O PIS/PASEP e FINSOCIAL, por constituir uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

O ICMS ST não é receita do vendedor e sobre ele não há incidência de PIS/COFINS conseqüentemente, o valor desse imposto não deve ser incluído pelo comprador na base de cálculo para os créditos daquelas contribuições, conforme previsto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Também não tem sustentação legal a pretensão da recorrente de transpor o entendimento da Solução de Consulta DISIT-4ª RF n. 60/2012 do âmbito do IRPJ para o PIS e COFINS. Afinal, os tributos (IRPJ versus PIS/COFINS) possuem materialidades e regras distintas, e a analogia proposta pela recorrente feriria a lógica de creditamento do PIS e da COFINS e as regras que a disciplinam, como demonstrado pelos julgadores a quo.

Proponho a este colegiado não acolher a argumentação da recorrente nesse item.

Com relação às devoluções de vendas - a autuação afirma que o contribuinte computou, indevidamente, crédito relativo a devolução de vendas sobre produtos não sujeitos à incidência das contribuições (vendidos com isenção ou tributados no regime monofásico). Mas com relação a esse fato a recorrente reconhece o equívoco e não contrapõe razão para sua reforma. Entretanto, reivindica que na apuração dessa infração sejam considerados os valores referentes às devoluções de compras, justificando que também nesta situação existem mercadorias que, por sua classificação, são isentas ou monofásicas, e cujos créditos foram estornados quando as realizou.

Nesse particular, acompanho a apreciação feita pelos Julgadores de 1ª Instância, que expuseram:

Em relação a tal pedido, não é possível compreender a pretensão do impugnante ou qual a possibilidade jurídica lhe ampararia. Ora, se o contribuinte estornou crédito de mercadorias monofásicas, tais créditos não são amparados pela legislação. Assim, o estorno realizado apenas neutralizaria o equivocado creditamento. Além da verificação acima, cumpre dizer que a questão suscitada pelo autuado não se encontra inserida na presente lide, ou seja, não fez parte da exigência tributária que ora se examina. A legislação tributária coloca à disposição do sujeito passivo a possibilidade de, enquanto abrangido pela espontaneidade, poder retificar as informações previamente prestadas ao Fisco e, na possibilidade de eventualmente, se apurar crédito em seu benefício, reivindicá-los mediante apresentação formal dos competentes instrumentos da restituição/compensação. Dessa forma, é incabível em sede de julgamento administrativo analisar questão ou fato que não é objeto da lide.

Proponho a este colegiado não dar provimento ao recurso voluntário neste item.

Com relação aos brindes

A autuação indica que o contribuinte adquiriu mercadorias para revenda, mas as distribuiu como brindes, concluindo, assim, pela irregularidade da utilização dos correspondentes créditos. A recorrente contra argumenta: (i) o autuante levantou o registro de notas fiscais de saídas emitidas sobre os CFOP 5910 e 6910, presumindo que o resultado de todas aquelas saídas se referiam a brindes; (ii) esclareceu que as mercadorias contabilizadas na subconta "55 - Mercadorias para Revenda" se tratavam de bonificações, as quais seriam equiparadas aos descontos incondicionais, defendendo a legitimidade da utilização do crédito, ante a falta de proibição da legislação; (iii) diz que os valores que tiveram como contrapartida a subconta "58 - Bens e Produtos para Sorteio Promocional" não teria apurado crédito de PIS e Cofins, visto que as mesmas foram classificadas nos CFOP 1949/2949 e 1910 e 2910.

Nesse item parece-me que não é possível acolher as alegações da recorrente. Ela justifica o seu procedimento com base na Solução de Consulta nº 130, de 03/05/2012, emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal (SRRF08), visando esclarecer que os valores contabilizados em tal subconta se referem a bonificações, para as quais ele atribui natureza de descontos incondicionais.

Ocorre que, concordando com os Julgadores de 1º Grau, essa Solução de Consulta nº 130, de 03/05/2012, aborda questão referente a não inclusão de bonificações na operação de venda. Ou seja, o autuante tratou da operação precedente (crédito obtido pela entrada de mercadoria para revenda), ao passo que a recorrente trouxe argumentos especificamente para justificar a não incidência do PIS e da Cofins no caso de bonificações em mercadorias (saída de mercadoria).

EMENTA: BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS VINCULADAS A OPERAÇÃO DE VENDA. As bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria Nota Fiscal que ampara a venda, e não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, constituem-se em descontos incondicionais, previstos na legislação de regência do tributo como valores que não integram a sua base de cálculo e, portanto, para sua apuração, podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS A TÍTULO GRATUITO, DESVINCULADAS DE OPERAÇÃO DE VENDA. A base de cálculo da Cofins é definida legalmente como o valor do faturamento, entendido este como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Nos casos em que a bonificação em mercadoria é concedida por liberalidade da empresa vendedora, sem vinculação a operação de venda e tampouco vinculada a operação futura, não há como caracterizá-la como desconto incondicional, pois não existe valor de operação de venda a ser reduzido. Por não haver atribuição de valor, pois que a Nota Fiscal que acompanha a operação tem natureza de gratuidade, natureza jurídica de doação, não há receita e, portanto, não há que se falar em fato gerador do tributo, pois a receita bruta não será auferida. Dessa forma, a bonificação em mercadorias, de forma gratuita, não integra a base de cálculo da Cofins."

Ademais, está previsto na legislação inc. I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que os bens para os quais se pode descontar créditos devem ter sido adquiridos para revenda, fato que não foi verificado no presente caso, já que os bens foram adquiridos para disponibilização a título gratuito a terceiros.

Portanto, proponho o não provimento da alegação da recorrente.

Com relação ao material de embalagem

Não merece correção o entendimento abraçado pela Fiscalização, e mantido pelo decisum atacado, que não reconheceu a utilização de créditos de despesa com material de embalagens, ao apontar que a empresa exerce atividade comercial e o desconto de créditos de bens e serviços utilizados como insumo restringe-se às empresas de prestação de serviços ou industrial (produção ou fabricação de bens ou produtos).

A hipótese de desconto de crédito do PIS e da Cofins não-cumulativos, no caso os custos com serviços de embalagens, encontra-se prevista, respectivamente, com igual teor, no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, qual seja:

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

[...]

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

É claro que o disposto nesse texto legal não beneficia a recorrente, uma vez que ela não é industrial e prestadora de serviços nos termos da legislação do PIS e da cofins.

A recorrente invoca ao contencioso o que vem conseguindo em ação ingressada na Justiça. Não creio que possa ser aplicado a este contencioso a ação judicial que a recorrente move para se ver equiparada a industrial para o âmbito do IPI, uma vez que as matérias e os fundamentos jurídicos são outros.

Proponho também que não seja acolhida a argumentação da recorrente, pois não há previsão legal para o tratamento de despesas de embalagem que desejaria.

Com relação aos combustíveis

Também não há previsão legal para que o combustível utilizado na frota própria de caminhões para transporte das mercadorias do estabelecimento distribuidor para clientes e para pontos de revenda (supermercados) e o diesel utilizado na alimentação dos geradores de energia ligados a câmeras de resfriamento se enquadrem no conceito de insumo para fins de direito a crédito das contribuições do PIS/Cofins.

O conceito de receita operacional e sua correlação com as atividades típicas do empreendimento da pessoa jurídica são convincentes, consoante entendimento trazidos pela recorrente em sua peça recursal com o voto do I Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça. Ocorre que esse avanço interpretativo esbarra frontalmente com a circunscrição da previsão desse tratamento que não alcança o comércio, como explicado objetivamente acima. Apesar de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 12/

02/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGU

EIRA

Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

o combustível prover energia para o frete, eles são fatores distintos e não há como equipará-los para efeito dessa regras do PIS e da COFINS.

À mesma conclusão chegamos com relação à energia elétrica e à energia térmica. Por tudo isso, propugno a não provimento do recurso neste item.

Das receitas de ICMS

O contribuinte registrou contabilmente valores que foram creditados na apuração do ICMS, como a parcela do ICMS (1/48) de crédito de ativo imobilizado.

A recorrente argumenta que "registra os valores que foram creditados na apuração do ICMS, como a parcela do ICMS (1/48) de crédito de ativo imobilizado; o ICMS antecipado (diferença de fronteira). A exemplo do crédito presumido, não se constitui propriamente uma receita cujas características não as enseja na base de cálculo do PIS/COFINS. Tanto a Lei 10.637/2002 quanto a Lei 10.833/2003 determinam que a base de cálculo do PIS e da COFINS devem incidir sobre o montante das receitas auferidas (obtidas, recebidas) pelo contribuinte. No entanto, os valores do Crédito Presumido e do ICMS, mencionados nos itens a) e b) do tópico Outros Esclarecimentos, não implicaram em ingresso de recursos, em nada acrescentando ao patrimônio da empresa."

O contribuinte a esse respeito acrescenta: "(...) o crédito proveniente de 1/48 sobre o ativo permanente é benefício fiscal que objetiva fomentar a atividade industrial e comercial conferindo crédito de ICMS sobre as aquisições de bens para aplicação no processo produtivo, reduzindo custos e impactos de investimentos".

Reconhece-se que profundo debate se realiza neste tribunal administrativo a respeito dos valores de ICMS provindos de benefícios fiscais concedidos pelos estados membros da federação, se podem ser classificados como subvenção de custeio e/ou de investimentos, e se devem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS. Ora, a explicação prestada pela contribuinte sobre a finalidade e aplicação do crédito proveniente desse benefício fiscal não deixa dúvida que, apesar dele ser apurado a partir do imobilizado (1/48) e do antecipado por diferença de fronteira, esses valores se dedicam a "fomentar a atividade industrial e comercial ... reduzindo custos e impactos de investimentos" (grifos nossos). Ou seja, s.m.j., a subvenção adentra no campo da apuração dos resultados e atende a necessidade de custeio. A meu ver, ela está vinculada às atividades operacionais da empresa. Ademais, não há expressa previsão legal para não se considerar os valores obtidos a partir desse benefício fiscal como receitas a serem tributadas pelo PIS e pela COFINS, como concluíram os julgadores a quo.

Ao contrário que afirma a recorrente, parece-me que esse benefício fiscal está diretamente ligado à atividade do empreendimento. e dessa maneira jungido ao resultado operacional, motivo porque ele deve ser tratado como abrangido pelas bases de tributação aqui em discussão.

Tenho como correta a decisão do primeiro grau.

Com relação às compensações

Não posso entender que se possa dar provimento à argumentação da recorrente nesse item. Ela não traz elementos de prova que possam sustentar as compensações e deduções consideradas não válidas pela fiscalização e pelos Julgadores a quo. Afilio-me à sua análise e conclusão e tomo a liberdade de reproduzi-la para ser integrada a este voto.

16. No Termo de Encerramento está consignado que no seu demonstrativo de apuração do PIS/PASEP e da Cofins o contribuinte efetuou compensações/deduções e, conforme esclarecimentos prestados pelo próprio sujeito passivo, a origem dos créditos teria sido uma auditoria efetuada que revisou a base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins não cumulativos no período de 12/2002 a 12/2006. Admitiu a intempestividade dos créditos, informando que os mesmos são originários de custos próprios, fato que dispensaria a entrega de PER/DCOMP. 16.1. Todavia, a autoridade fiscal desconsiderou as compensações, tendo em vista a falta de provas, exceto um relatório de uma consultoria, o qual informa que os mesmos são oriundos de material de embalagem, energia elétrica, fretes, locações de imóveis, despesas financeiras, depreciação de máquinas e equipamentos, devoluções de vendas; e além disso não houve a retificação das informações nos DACON. 16.2. Em sua defesa, com a intenção de comprovar a origem e os cálculos do crédito, a impugnante junta o relatório que resultou no reconhecimento destes por empresa de auditoria especializada. Sobre a não retificação do DACON sustentou que eventual descumprimento de mera obrigação acessória não pode servir de fundamento para que a autoridade fiscal deixe de reconhecer créditos legitimamente conferidos à impugnante, os quais decorreram de operações previstas em lei. 16.3. Os créditos que foram informados no demonstrativo de cálculo apresentado pelo contribuinte, foram também informados indevidamente no DACON na linha 28 (Outras deduções) da ficha resumo (15B para o PIS e 25B para a COFINS),

16.1. Segundo coletado do Programa Gerador DACON Mensal-Semestral 2.7 (para fatos geradores a partir de 01/01/2008) a linha 28 (Outras deduções) da Ficha Resumo se presta a receber informações sobre o valor de outras deduções não contempladas pelas linhas anteriores da mesma Ficha, bem como os valores de retenção sofridos de meses anteriores, a aproveitar como dedução no mês corrente. 16.5. Os saldos dos créditos do contribuinte deveriam ser informados no DACON na ficha 13A (PIS) e ficha 23A (COFINS) - Créditos Descontados no Mês, no qual deveria estar os créditos descontados no mês, por tipo, sendo que os de período anterior devem ser registrados por mês de origem. Para isso é necessário que o crédito de um mês anterior seja devidamente apurado no DACON daquele mês. 16.6. Com relação à comprovação dos créditos, bem como a sua viabilidade legal, são bastante pertinentes reproduzir as observações efetuadas pela autoridade autuante, com as quais se concorda plenamente:

"83. Por outro lado não há comprovação da existência de tais créditos. Há apenas um relatório de uma consultoria tributária com apuração de um crédito de R\$ 304.779,36 para o PIS, do período de 12/2002 a 12/2006; e de R\$ 1.310.653,54 para a COFINS, do período de 12/2002 a 12/2006; podendo inclusive haver créditos de períodos atingidos pela prescrição de cinco anos. 84. Quanto às aquisições que geraria tais créditos, conforme consta do relatório da consultoria, são pertinentes as seguintes observações: a) material de embalagem. Regra geral o contribuinte não faz jus a crédito sobre material de embalagem, pois, sua atividade é de revenda de mercadorias. Sobre esse item esta fiscalização apurou infração nos anos de 2008 e 2009, com a conseqüente glosa dos créditos indevidamente utilizados calculados sobre o valor do material de embalagem; b) combustíveis. Não há informações sobre a utilização desses combustíveis. Sobre esse item esta fiscalização apurou infração nos anos de 2008 e 2009, com a conseqüente

glosa dos créditos indevidamente utilizados, pois, uma parte dos gastos com combustíveis foi equiparada pelo contribuinte a gasto com energia elétrica e outra parte à despesa de frete; c) energia elétrica e frete. Não há informações sobre a utilização desses itens, mas as observações acima podem ser aqui aplicadas; d) Locação de imóveis. Se o locador for pessoa jurídica é possível o crédito, mas há restrição sobre imóveis que já pertenceram ao fiscalizado. Nesse ponto, esta fiscalização apurou infração nos anos de 2008 e 2009, com a conseqüente glosados créditos indevidamente utilizados. e) Despesas financeiras. Não há informações sobre o período dessas despesas. No próprio relatório da consultoria há citação de atos da Receita Federal afirmando o direito a crédito até a data de 31/07/2004 (art. 37 da Lei nº 10.865/2004). f) Depreciação de máquinas e equipamentos. Não há detalhamento dessas despesas. Mas o contribuinte adquire e revende mercadorias, assim, não é aplicável o inciso III do § 1º, combinado com o inciso VI, todos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (PIS); nem inciso III do §1º, combinado com o inciso VI, todos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS). g) Devolução de vendas. Não há detalhamentos da origem dos créditos. Nesse ponto, esta fiscalização apurou infração nos anos de 2008 e 2009, com a conseqüente glosa dos créditos indevidamente utilizados. h) Outros valores com direito a Crédito. Consta do relatório da consultoria que foram considerados neste grupo de conta, os valores correspondentes aos dispêndios com despesas de veículos, combustíveis, manutenção geral, manutenção de software e Outras despesas (Serviços de Manutenção) e peças para reposição e manutenção. Não há detalhamento das origens dos créditos, entretanto é de ressaltar que as soluções de consultas citadas no relatório da consultoria se referem à atividade industrial ou de prestação de serviços."

Proponho negar provimento ao recurso neste ítem.

Prosseguindo na análise do mérito:

Tendo em vista que as nulidades por cerceamento de defesa para os itens "receitas de verbas promocionais" e "credito presumido de ICMS" foram superadas pelo colegiado nessa sessão, necessário trazermos esses tópicos ao mérito do voto, nos termos aprovados na sessão.

Das receitas de verbas promocionais

A autoridade lançadora constatou que a contribuinte não incluiu nas bases de cálculo do PIS e da COFINS as receitas de verbas promocionais registradas contabilmente nos Balancetes. Decidiu a autoridade lançadora constituir de ofício o correspondente crédito tributário.

A recorrente alegou cerceamento de defesa, afirmando que a autuação foi genérica e sem qualquer referência à legislação, descrição da natureza ou origem das supostas verbas promocionais. Como preliminar, pediu nulidade da exigência. Além disso, ela trouxe aos autos sua argumentação que essas verbas não são receitas, mas, sim, reembolso de

despesas, pois foram recebidas de seus fornecedores com a finalidade de ressarcir os custos com programas promocionais de divulgação dos produtos daqueles.

Relativamente ao cerceamento de defesa, já se discorreu anteriormente, ao considerarmos e votarmos as preliminares, não sendo mais necessário voltar a fazê-lo.

No mérito, razão não assiste à recorrente, mas, sim, aos julgadores a quo e à autoridade lançadora. Como apontaram no decisum de primeiro grau:

"Dos documentos apresentados pela impugnante para sustentar a sua tese constam os registros contábeis, no caso, Balancete Analítico Consolidado e o Razão da conta 946 - Receita de Verbas Promocionais (fls. 1007-1028), sendo que, em relação a este último, pode-se notar diversos registros indicando depósitos bancários efetuados por terceiros (empresas) em benefício da autuada, como se verifica na amostragem abaixo [inserir quadro reproduzindo os lançamentos citados]."

É de se notar que a própria contabilidade da recorrente classifica como receitas essas verbas. E que ela não logrou comprovar (ex.: documentos, contratos), além de argumentos, que os valores glosados e que constam de sua contabilidade como Receita de Bonificações ou de verbas promocionais têm natureza de ressarcimento de despesas (contraprestação).

Portanto, acompanha-se a conclusão dos julgadores a quo, e que as verbas em discussão são, sim, receitas, e foram assim contabilizadas pelo contribuinte, que elas trazem proveito para a recorrente e que elas não têm natureza de ressarcimento de gastos.

Nega-se provimento ao recurso voluntário neste item.

Do crédito presumido de ICMS

A recorrente argüi que a autuação foi fundamentada numa Solução de Consulta, sem apontar objetivamente nenhuma ilegalidade capaz de justificá-la. Rogou pela nulidade por cerceamento à defesa. Afirmou, ainda, a recorrente que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e a Cofins, segundo pacificado tanto na esfera administrativa quanto judicial.

Sobre a regularidade da citação e fundamentação em Soluções de Consulta já se discorreu anteriormente quando na apreciação das preliminares, inexistindo razão para que novamente se retorne a debater a questão.

No mérito, não há como acolher a argumentação da recorrente pela falta de previsão nas leis que disciplinam a incidência do PIS e da COFINS para excluir o crédito presumido de ICMS da sua base de cálculo. Acompanha-se as conclusões dos julgadores de piso, in verbis:

"Embora as subvenções para investimentos possam em alguns casos não ser computada na determinação do lucro real da pessoa jurídica (a exemplo de subvenções para integralização de capital), é de se concluir que, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins não-cumulativos, elas são consideradas receita tributável. Portanto, o valor apurado do crédito presumido a título de

ICMS deve ser oferecido à tributação, uma vez que inexistente norma autorizando a sua exclusão das bases de cálculo das referidas contribuições."

Não se dá provimento ao recurso voluntário neste item.

CONCLUSÃO

Vencida a minha proposta quanto à preliminar de nulidade para as infrações "receitas de verbas promocionais" e "crédito presumido do ICMS", concluo propondo negar provimento ao recurso voluntário.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

Coube-me redigir o voto vencedor quanto ao acolhimento parcial das alegações de nulidade erigidas pelo recorrente, por entender que o lançamento não padece de vício algum, mormente que tenha acarretado o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Para melhor esclarecer a questão, transcrevo o excerto onde o eminente Conselheiro Relator vislumbrou o defeito ora combatido:

"Sobre as receitas promocionais

66. No ano-calendário de 2008 o contribuinte auferiu receitas conforme indica a conta 946 - Receitas de Verbas Promocionais⁶³, mas não incluiu os valores obtidos na base de cálculo do PIS/COFINS:⁶⁴

67. A não inclusão das receitas de verbas promocionais na base de cálculo do PIS/COFINS reduziu indevidamente os valores devidos dessas contribuições, desse modo, são constituídos por meio de auto de infração os créditos tributários conforme o quadro abaixo (valores em Reais _ R\$)(...)

Sobre o crédito presumido do ICMS

A Receita Federal já se manifestou por meio de sua Coordenação Geral de Tributação (Cosit), manifestou-se:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N° 13 de 28 de Abril de 2011

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 xn do art. 79 da Lei nº 1.941, 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.

71. A não inclusão das receitas oriundas dos créditos presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS reduziu indevidamente os valores devidos dessas contribuições, desse modo, são constituídos por meio de auto de infração os créditos tributários conforme o quadro abaixo (valores em Reais _ R\$)(...)”

A meu sentir, a descrição dos fatos é clara, tendo a autoridade autuante externado que a razão do lançamento consistia na falta de inclusão de aludidas rubricas, qualificáveis como receitas e sujeitas à tributação, na base de apuração das contribuições não cumulativas.

Desta acusação fiscal cabia ao recorrente a argumentação contrária, no sentido que tais verbas não configuravam receita alguma.

Ora, não se pode confundir fundamentação sucinta com ausência de fundamentação, como parece ser o caso.

Diante do quadro estampado não enxergo onde o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 tenha sido inobservado ou desrespeitado, tampouco o propalado cerceamento do direito de defesa se verificado, pelo contrário, consoante o relatório deste decisório, vejo que o recorrente defendeu-se adequadamente das infrações que lhe foram imputadas.

No mais, acompanho e adoto na íntegra os fundamentos lançados pelo Conselheiro Relator para rechaçar as alegações de nulidade.

Em face de todo o acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Robson José Bayerl

Processo nº 10435.720387/2013-91
Acórdão n.º **3401-002.855**

S3-C4T1
Fl. 14

CÓPIA