



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

Processo nº 10580.720118/2016-01
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-001.487 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 24 de setembro de 2018
Assunto PIS e COFINS
Recorrente EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO S.A. - EMBASA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, para que a unidade local verifique, conclusivamente, se estão cumpridos os requisitos estabelecidos no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, de caráter interpretativo, com a redação dada pela Lei Complementar n. 160/2017.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), André Henrique Lemos, Lázaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados em face da Recorrente, referentes ao PIS/Pasep e a COFINS, no período de apuração de 01/01/2011 a 31/12/2012, incluídos o principal, multa de ofício e juros de mora, sobre duas rubricas:

1) Desconto de créditos indevidos que estariam relacionados com locações, insumos, serviços e energia elétrica;

2) Insuficiência de recolhimento das contribuições em decorrência de subvenção para investimento oferecida pelo governo do Estado da Bahia (Lei 7.025/97 e Decreto 6.734/97).

Cientificada da autuação, apresentou tempestiva impugnação (efl. 5.908 e seguintes), pedindo o cancelamento da autuação, tecendo as seguintes considerações (efls. 5.965 e seguintes):

- a) O Estado da Bahia fez inserir no Decreto Estadual nº 6.734/1997, o Art. 1º - A, de sorte que a EMBASA foi autorizada a utilizar-se de crédito presumido do ICMS de 100% (cem por cento) do saldo devedor desse tributo;**
- b) Por se tratar de uma sociedade de economia mista prestadora de serviço público essencial de saneamento básico e distribuição de água potável, com mais de 99% de suas ações pertencentes ao Estado da Bahia, a situação da Impugnante não poderia ser comparada às subvenções do Estado para o setor privado, tal qual procedeu o agente fiscal;**
- c) No caso, o repasse do ICMS do Estado da Bahia para a EMBASA, substituta tributária do referido imposto, em verdade, trata-se de renúncia de receita do Estado em favor da Impugnante. Em consequência, por ser tributo, não pode ser fato gerador de qualquer outro imposto, daí porque, corretamente, foi excluída da base de cálculo do PIS e COFINS pela Impugnante;**
- d) JAMAIS, em NENHUMA HIPÓTESE, a receita proveniente do ICMS poderá fazer parte da base de cálculo do PIS e COFINS, pois o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com a finalidade de proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento;**

- e) Ainda que não fosse considerada renúncia de receita, mas subvenção, como explicitado no lançamento, JAMAIS poderia ser para custeio, tal qual sustentou a fiscalização. Isto porque, tanto a Constituição Federal quanto a Estadual determinam que o Estado deve investir no saneamento básico e na distribuição de água potável, tratando-as como matérias de interesse público e, por isto, todo repasse do Estado, necessariamente, será para investimentos;**
- f) Pela complexidade e abrangência das atividades desenvolvidas pela EMBASA em mais de 350 municípios do Estado da Bahia, seria impossível que em um Decreto estivesse explicitado a destinação específica do repasse do ICMS, tal qual sustentou a fiscalização;**
- g) Desta forma, tanto sendo considerada como renúncia de receita quanto subvenção para investimento, o auto de infração, com relação a este ponto específico, deve ser anulado;**
- h) A EMBASA, reiteradamente, vem tendo sua imunidade tributária recíproca reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal;**
- i) Pelo nosso ordenamento jurídico constitucional tributário, as pessoas jurídicas imunes à incidência de impostos continuaram a recolher o PIS/COFINS da forma cumulativa, daí porque, com relação ao restante do auto de infração, os cálculos daquelas contribuições estão sendo realizados da forma não cumulativa;**
- j) O auto de infração deve ser anulado, determinando, se for o caso, novo cálculo dos tributos, respeitando as regras da cumulatividade do PIS e da COFINS;**

- k) Caso não seja considerada a regra da cumulatividade, todas e quaisquer despesas relacionadas com a atividade do contribuinte fazem nascer créditos a ser deduzidos dos tributos devidos;**
- l) Insumos seriam *“as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”*;**
- m) É inadmissível pretender-se aplicar ao PIS e à COFINS as regras procedimentais atinentes à não cumulatividade do ICMS e do IPI, pois têm sistemática absolutamente diversas.**
- n) No que diz respeito à contribuição ao PIS e a COFINS, tendo em vista que as suas bases de cálculo são compostas pela totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, todas as despesas que contribuem para a atividade empresarial, influenciando, por conseguinte, na realização das receitas, devem ser contabilizadas para fins de creditamento;**
- o) Diante das particularidades inerentes à não cumulatividade do PIS e da COFINS, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem admitindo serem insumos todos os dispêndios necessários à operacionalização da pessoa jurídica, assim consideradas aquelas que preenchem os requisitos de custos e despesas operacionais para fins de cálculo do lucro real (arts. 290 e 299 do RIR/99), a exemplo do Acórdão nº 9303- 01.035, prolatado pela 3ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Câmara Superior de Recursos Fiscais;**

p) O Fiscal autuante restringiu o conceito de insumo;

- q) A Impugnante é uma sociedade de economia mista, prestadora de serviço público essencial de saneamento básico e distribuição de água potável. De outro lado, é público e notório a complexidade dos serviços executados, assim sendo, as máquinas, serviços e materiais que a EMBASA utiliza para disponibilizar seus serviços apresentam, necessariamente, insumos;**
- r) A Embasa não é sujeito passivo da obrigação tributária do IPTU, em relação aos imóveis por ela alugados, não se trata de pagamento do tributo, mas do próprio aluguel. A interpretação do que é aluguel deve ser ampliada, pois, em verdade, o locatário paga ao locador um valor correspondente ao IPTU, ou seja, o locatário não paga o IPTU, mas um valor correspondente a tal tributo;**
- s) O mesmo raciocínio deve ser usado para o condomínio, pois, como grava o imóvel, o sujeito passivo é o proprietário, ainda que o locatário seja o responsável pelo pagamento, por contrato. No caso de inadimplência, quem responde é o PROPRIETÁRIO e não o inquilino, pois é próprio imóvel quem irá garantir uma futura cobrança.**

Ao final, pediu (efls. 5.968/5.969):

- a) Serem excluídas da base de cálculo todas as receitas provenientes do ICMS, pois o crédito presumido deste tributo configura renúncia de receita do Estado da Bahia, voltada para os serviços públicos e essenciais do saneamento básico e distribuição de água potável, não assumindo natureza de faturamento ou, alternativamente, em sendo considerada subvenção, necessariamente, ser entendida como de investimento, por disposição expressa tanto da Constituição Federal quanto da do Estado da Bahia;
- b) Declarar a imunidade recíproca da EMBASA, sociedade de economia mista prestadora do serviço público essencial de distribuição de água potável e saneamento básico, com mais de 99% do capital pertencente ao Estado da Bahia, com fundamento nas decisões do Supremo Tribunal Federal e, em consequência, determinar que a Impugnante faça jus à cumulatividade no cálculo do PIS e COFINS, pois o cálculo foi realizado com base na não cumulatividade;
- c) Alternativamente, admitindo-se, por hipótese, a correção na utilização do PIS e COFINS não cumulativo, considerar os créditos, insumos e serviços de todos os dispêndios necessários à operacionalização da pessoa jurídica, glosados pelo Fiscal e declarar que as despesas de condomínio e IPTU realizadas pela EMBASA em seus imóveis locados devam ser entendidas com aluguel, o que será de INTEIRA JUSTIÇA.

Às efls. 6.143 e seguintes, sobreveio decisão da DRJ em São Paulo/SP, a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a irresignação, mantendo o crédito tributário, de acordo com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 NULIDADE. Se o ato administrativo obedece às suas formalidades essenciais não cabe declarar sua nulidade.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO. As provas devem ser apresentadas no prazo de impugnação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERÍSTICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA. No regime de apuração não-cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

CRÉDITO. DESPESAS DE CONDOMÍNIO. IPTU. Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERÍSTICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa do Pis/Pasep, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

CRÉDITO. DESPESAS DE CONDOMÍNIO. IPTU. Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.

Às efls. 6.177/6.242 interpôs recurso voluntário repisando a irresignação já posta em sede de impugnação.

Demais disso, mencionou à efl. 6.193 que seu recurso é tempestivo porque a Recorrente fora intimada, pessoalmente, em 27/05/2016, uma sexta-feira, vindo o prazo a expirar no dia 28/06/2016, porém, protocolizado dia 27/06/2016 (efl. 6.177).

Já às efls. 6.248/6.249, consta a informação do Sistema de Gerenciamento Eletrônico de Documentos da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos de que a Contribuinte recebera a ciência do acórdão em 31/05/2016.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Henrique Lemos, Relator

Como se viu acima, o recurso voluntário foi interposto dentro do trintídio normativo, portanto, dele tomo conhecimento.

Trata o contencioso sobre autos de infração lavrados em face da Contribuinte, referentes ao PIS/Pasep e a COFINS, no período de apuração de 01/01/2011 a 31/12/2012, incluídos o principal, multa de ofício e juros de mora, sobre duas rubricas:

1) Desconto de créditos indevidos que estariam relacionados com locações, insumos, serviços utilizados como insumos e energia elétrica.

2) Insuficiência de recolhimento das contribuições em decorrência de subvenção para investimento oferecida pelo governo do Estado da Bahia (Lei 7.025/97 e Decreto 6.734/97).

Tais glosas foram mantidas pela DRJ, o que motivou a interposição do recurso voluntário a ser apreciado, porém, antes disso, cumpre analisar sua tempestividade.

Das glosas objeto do lançamento A fim de guardar uma melhor metodologia e lógica, começar-se-á pela glosa dos créditos presumidos do ICMS oriundos de subvenção concedida pela Estado da Bahia, para que, em seguida, adentre-se nas glosas de insumos.

Dos créditos presumidos do ICMS oriundo de subvenção de estado-membro da federação A fiscalização entendeu que os créditos presumidos do ICMS, concedidos pelo Estado da Bahia à Recorrente, são receitas tributáveis para fins de PIS e da COFINS.

No seu entendimento houve insuficiência de recolhimento das contribuições em decorrência de subvenção para investimento oferecida pelo governo do Estado da Bahia (Lei 7.025/97 e Decreto 6.734/97).

Por meio da referida Lei, o mencionado Estado-membro concedeu crédito presumido de ICMS em operações de saída de produtos montados ou fabricados nele (veículos automotores, bicicletas, triciclos, inclusive partes e peças; calçados; móveis; fiação e tecelagem; confecções). Posteriormente, por intermédio da Lei 8.967/2003 que acrescentou o art. 1o-A à Lei 7.025/97, o crédito presumido de ICMS foi estendido às operações efetuadas por estabelecimento que exerçam atividade de captação, tratamento e distribuição de água em valor equivalente a até 100% (cem por cento) do saldo devedor em cada período de apuração.

No Termo de Verificação Fiscal 0001 (efls. 30 e seguintes), entendeu a fiscalização, em síntese:

1) que a subvenção tem caráter de custeio, devendo ser contabilizada como receita operacional, e por corolário, compor a apuração das referidas contribuições lançadas.

2) já subvenção de investimento transita no Patrimônio Líquido em conta de Reserva de Capital e não seria tributada.

3) no âmbito do Imposto de Renda a subvenção de custeio é receita operacional tributada, e se for de investimento, como estímulo à implantação ou expansão de

empreendimentos econômicos, transita no Patrimônio Líquido em conta de Reserva de Capital e não é tributada (efl. 39).

4) a partir do artigo 18, da Lei nº 11.941/09, a subvenção para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, passou a compor o resultado operacional do subvencionado e não seria tributada caso se comprovassem os requisitos estabelecidos pela Legislação (efl. 40/41).

5) para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento deve apresentar as características relacionadas no Parecer CST nº 112/78, que estabelece a distinção entre subvenção para custeio ou operação e subvenção para investimento (efls. 41), sendo para investimentos:

a) intenção inicial do subvencionador de destiná-las para investimento.

b) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

6) houve caracterização inequívoca como receita operacional da subvenção para custeio concedida pelo governo do Estado da Bahia, proveniente da diminuição de passivo com ICMS e consequente aumento do patrimônio líquido (fl 44).

7) a EMBASA contabilizou o auferimento de Receitas Operacionais, oriundas da liquidação do passivo com ICMS, por meio de subvenção de custeio, contudo, não as ofereceu a tributação no âmbito do PIS e COFINS.

Subvenção, a grosso modo, é expressão que tem a ver com auxílio ou ajuda.

No Direito Financeiro, o art. 12, § 3º, I e II, da Lei 4.320/64, diz:

Art. 12. (...)

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Já o art. 44, IV, da Lei 4.506/64, determina:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

O art. 38, § 2º, "a" e "d", do DL 1.598/77, dispõe:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: (grifo deste relator)

§ 2º - 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:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Por seu turno, preceitua o Parecer Normativo CST 112/78:

2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 02/78 (DOU 16.01.78).

*No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTOS seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.***

Vê-se que o lançamento fiscal se pautou nas conceituações de subvenção para investimento, não computadas na determinação do lucro real e na subvenção de custeio que comporia a determinação do lucro real, baseando-se no PN/CST 112/78, o qual, trouxe a conceituação destas expressões.

No juízo deste relator, nestas duas expressões é que reina o ponto nodal da questão, na medida em que, definida a natureza da aludida subvenção terá ou não seu reflexo no tocante a tributação das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

Até o momento viu-se a subvenção sob o ponto de vista do Direito Financeiro, e apenas, quanto ao Direito Tributário, no que diz respeito ao Imposto de Renda, de modo que ainda se permanece nele, posto que neste é que se teve a origem das ditas expressões

no ordenamento jurídico tributário brasileiro, para que, após, possa-se seguir na análise destas frente às contribuições lançadas no presente caso.

José Luiz Bulhões Pedreira (Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas, V. II, Rio de Janeiro, Editora Justec, 1979, p. 403-404), ao tratar da *subvenção para investimento* conforme disposta no PN-CST 112/78, tece críticas por sua interpretação restrita não estar disposta em Lei, ouçâmo-lo:

A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimentos ou doações para aumentar o capital de giro próprio. (...)

O PN CST n.112/78 interpreta restritivamente a expressão subvenção para investimento, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos de criação de bens de produção e de aplicação financeira. (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto sobre a Renda Pessoas Jurídicas, v.II. Rio de Janeiro: Editora Justec, 1979. P.403404.)

Este assunto já foi objeto de apreciação deste CARF, nos autos do processo 11516.721250/2014-05 (acórdão 3402-003.042), de relatoria do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - cujo entendimento se comunga -, por maioria de votos assim decidiu:

A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimentos ou doações para aumentar o capital de giro próprio. (...)

O PN CST n.112/78 interpreta restritivamente a expressão subvenção para investimento, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos de criação de bens de produção e de aplicação financeira. (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto sobre a Renda Pessoas Jurídicas, v.II. Rio de Janeiro: Editora Justec, 1979. P.403404.)

Processo nº 10580.720118/2016-01
Resolução nº **3401-001.487**

S3-C4T1
Fl. 6.262

Por outro lado, sobreveio a LC 160/2017, e por meio do seu artigo 9º, dando redação ao artigo 30, da Lei 12.973/2014, determinou que os incentivos dados por Estados-Membros são subvenções para investimento, logo, dando caráter interpretativo ao assunto.

Deste modo, a fim de escoimar dúvidas acerca de tal rubrica, voto em converter o julgamento em diligência, para que a unidade local verifique, conclusivamente, se estão cumpridos os requisitos estabelecidos no artigo 30 da Lei n. 12.973/2014, de caráter interpretativo, com a redação dada pela Lei Complementar n. 160/2017.

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos