



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.720118/2016-01
Recurso Voluntário
Resolução nº **3401-001.918 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Assunto COFINS
Recorrente EMPRESA BAIANA DE AGUAS E SANEAMENTO SA
Interessado 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 preparadora confirme se foram preenchidos os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017. Após seja concedido prazo, não inferior a 30 dias, para manifestação das partes.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Rosaldo Trevisan.

Relatório

Adoto o relatório colacionado ao acórdão de resolução n. **3401001.487**, complementando-o ao final com o necessário.

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;

Fl. 2 da Resolução n.º 3401-001.918 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10580.720118/2016-01

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 n.º 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 são, 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, requereu (efls. 5.968/5.969):

Fl. 6 da Resolução n.º 3401-001.918 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.720118/2016-01

- 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

Fl. 7 da Resolução n.º 3401-001.918 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.720118/2016-01

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 recebeu a ciência do acórdão em 31/05/2016.

Na sessão de julgamento ocorrida em 24 de setembro de 2018, os membros do colegiado, decidiram, 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.

A unidade local apresentou o relatório de diligência fiscal de efls. 6264-6272, em que conclui:

Fl. 8 da Resolução n.º 3401-001.918 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10580.720118/2016-01

Após todo exposto, concluiu-se que o contribuinte registrou o auferimento de receitas oriundas de subvenção governamental, inicialmente, em conta de resultado. Semestralmente (30/06/11; 31/12/11; 30/06/12 e 31/12/12), fazia a transferência contábil do resultado para a conta de Reserva de Lucros, subgrupo do Patrimônio Líquido.

Por seu turno, a conta de Reserva de Lucros, relativa a subvenção governamental concedida, só foi utilizada, no ano-calendário 2017, visando ao aumento de Capital Social, situação essa prevista no inciso II, do artigo 30, da Lei nº 12.973/14.

Relativamente às hipóteses de tributação das receitas oriundas de subvenção governamental, não foi possível verificar a redução de Capital Social e consequente restituição de capital aos sócios nos períodos analisados (2006 a 2017).

Ademais, também não se consubstanciou a integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios das receitas oriundas de subvenção governamental.

Por fim, intima-se o contribuinte para manifestação acerca do presente relato, no prazo de 30 (trinta) dias.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

O **recurso voluntário** é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A par de toda a discussão tratada no feito, e das extensas considerações propostas pelo contribuinte em suas razões de impugnação e, também, recursais, o fato é que o caso em análise desafia a aplicação dos preceitos do art. 30, §§4º e 5º, da Lei 12.973, com a redação dada pelo art. 9º da Lei Complementar de nº 160, cujo teor reproduzo a seguir:

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

"Art. 30.

.....

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

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

Fl. 9 da Resolução n.º 3401-001.918 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10580.720118/2016-01

Com o advento da regra acima transcrita, as questões que demandam exame dos órgãos colegiados administrativos (especialmente porque a regra contida no aludido § 4º acima reproduzido tem aplicação imediata a todos os processos ainda não definitivamente julgados § 5º) fica adstrita ao cumprimento dos pressupostos elencados pelo 3º da citada LC 160, ou, se for o caso, àqueles contemplados pelo caput do art. 30 da Lei 12.973, cuja redação permaneceu inalterada.

E mesmo que a contribuinte não tenha suscitado a aplicação dos ditames da predita LC 160 ao caso concreto, o seu conhecimento de ofício é medida que se impõe, justamente por força dos preceitos do § 5º do aludido art. 30, anteriormente citado.

Particularmente quanto aos requisitos formais contidos no art. 3º supra referido, destaca-se a necessidade de adoção, pelo Estado Federado subvencionante, dos procedimentos ali descritos, especialmente:

- a) a ratificação dos benefícios porventura concedidos unilateralmente (isto é, sem o crivo do CONFAZ e, portanto, em desrespeito às regras contidas no art. 155, §2º, inciso XII, "g", da CRFB), mediante publicação de decreto, portaria ou quejandos (inciso I);
- b) "o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados" em "a", acima.

Preenchidos tais pressupostos, diga-se, as subvenções tratadas no feito serão, a despeito de quaisquer exigências adicionais (§ 4º do art. 30 da Lei 12.973), consideradas "*para investimento*".

No presente caso, as referidas informações não constam nos autos, motivo pelo qual proponho a conversão do presente julgamento em diligência para que a unidade local confirme se foram preenchidos os requisitos previstos na Lei Complementar n.º 160/2017, outorgando, em seguida, prazo não inferior para manifestação da contribuinte e posterior reinclusão em pauta para julgamento do feito.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco