



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10580.720118/2016-01</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3101-003.880 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 20 de agosto de 2024                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO SA              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados ou pelo Distrito Federal à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA.

A imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", §§ 2º e 3º, da Constituição Federal não alcança as empresas de economia mista.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do art. 16 do Decreto 70.235/72 e dos art. 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para admitir a exclusão dos créditos presumidos de ICMS das bases de cálculo das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS.

*Assinado Digitalmente*

**Renan Gomes Rego** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Marcos Roberto da Silva** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº 16-72.410**, proferido pela 9ª Turma da DRJ/SPO na sessão de 29 de abril de 2016, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Versa o presente processo sobre **Autos de Infração** lavrados para exigência das contribuições de **PIS/Pasep** e **COFINS**, incluídos o principal, multa de ofício e juros de mora, sobre duas rubricas:

- a) desconto de créditos indevidos que estariam relacionados com locações, insumos, serviços e energia elétrica;
- b) insuficiência de recolhimento da contribuição decorrente de subvenção para investimento oferecida pelo governo do Estado da Bahia (Lei nº 7.025/97 e Decreto nº 6.734/97).

Cientificada da autuação, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, pedindo o cancelamento da autuação.

Sobreveio decisão da DRJ, 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.*

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário repisando a irresignação já posta em sede de manifestação.

Na sessão de julgamento ocorrida em 16 de dezembro de 2019, os membros do colegiado, decidiram, 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**.

A unidade local apresentou o relatório de diligência fiscal, de folhas 6791 a 6796, em que conclui:

*14. Ademais, **pode-se verificar a certificação do depósito no CONFAZ, nos termos do inciso II, da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 190/17, das planilhas dos atos normativos e dos atos concessivos dos benefícios fiscais, além da documentação comprobatória, consoante se observa no excerto parcial logo abaixo reproduzido:***

*(...)*

*15. **Uma vez confirmada a ratificação do benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado da Bahia à Embasa, consubstanciando pela concessão de crédito presumido de ICMS, através do Decreto nº 18.270, de 16 de março de 2018, baseado no art. 1º - A da Lei nº 7.025, de 24 de janeiro de 1997 (vigente entre os anos de 2011 e 2012), bem como o Registro no CONFAZ correspondente ao ato concessivo, pode-se verificar a adequação dos requisitos formais estabelecidos no art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017.***

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Renan Gomes Rego**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

### Do mérito

#### ***Do crédito presumido de ICMS***

Neste tópico, a Fiscalização entendeu por majorar a base de cálculo das contribuições (PIS/Pasep e COFINS), incluindo as subvenções governamentais concedidas pelo Estado da Bahia, pois tais receitas seriam operacionais (natureza de custeio) quando não restou comprovada a intenção do Estado em destinar as subvenções para investimento, nem a aplicação de tais recursos pelo beneficiário, destacando-se:

*Para usar os termos do Parecer Normativo CST nº 112/1978, não houve a ‘perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado’. Não havendo a comprovação de tal requisito, não há como caracterizar o crédito presumido do ICMS, no presente caso, como subvenção para investimento, devendo ser incluído, portanto, na base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS.*

Pois bem! No que tange aos fatos geradores abrangidos pela sistemática de tributação das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS, ponto crucial é analisar se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, pois esse o critério que definirá a incidência das contribuições. Assim, mais importante que a classificação contábil do incentivo em tela, é a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação.

Inicialmente, cabe destacar o entendimento externado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal que esvazia a discussão sobre a correta classificação contábil do referido crédito de ICMS (subvenção para custeio, para investimento, recuperação de custo ou de despesa). Importa a transcrição da ementa do julgado:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, tratase de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. **V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.** VI O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuidase de mera recuperação do ônus econômico*

*advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal. VII Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicandose aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe231 DIVULG 22112013 PUBLIC 25112013)*

No mesmo sentido, confirmando a não inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido de que o crédito presumido deve ser sempre entendido como redutor de custos e não como efetivo ingressos de receitas. Ilustram precedentes da Primeira e da Segunda Turmas da Primeira Seção daquela Corte:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. PRECEDENTES. 1. As Turmas da Primeira Seção desta Corte firmaram entendimento no sentido de que **os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.** Precedentes: AgRg no REsp 1.363.902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 19/08/2014 e AgRg no AREsp 509.246/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 10/10/2014. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014) (grifou-se)*

*TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. 1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexistência do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01. 2. **O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços.** 3. **"Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS."** (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 03/05/2011) (grifou-se)*

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. I Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015. II – A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou segundo o qual o crédito presumido de ICMS não se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. IV – **É firme o posicionamento entendimento desta Corte segundo o qual o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.** V – O recurso especial, interposto pelas alíneas a e/ou c do inciso III do art. 105 da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, a teor da Súmula n. 83/STJ. VI – A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida. VII – Agravo Interno improvido.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina (Presidente)". Recurso Especial nº 1.627.291/SC (2014/02800074), de 04 de abril de 2017, Relatado pela Ministra Regina Helena Costa.

Ainda destaco que a Lei Complementar nº 160/2017 (que dispõe sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições) trouxe, no seu art. 9º, alteração ao art. 30 da Lei 12.973/14, conforme segue:

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.**

Ou seja, a partir da vigência da r. Lei Complementar, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos. Já o §5º esclareceu ainda que esse entendimento deve ser aplicado, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Destaque-se ainda que, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, os convênios deverão atender também as seguintes condições a serem observadas pelos entes federativos: 1) publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; 2) efetuar 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 no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária.

Ou seja, além dos requisitos/condições previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, exigidos do subvencionado, há ainda exigências a serem cumpridas pelo Estado subvencionador, nos termos do caput do citado art. 30 e do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017.

Assim, entendo que, para todos os processos administrativos (e judiciais) não definitivamente julgados, deve ser analisado o cumprimento dos seguintes requisitos para fins de verificação da possibilidade da sua exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS:

- 1) concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- 2) publicação pelo Estado subvencionador, em seus respectivos diários oficiais, da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais;
- 3) registro e depósito da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais na Secretaria Executiva do CONFAZ.

Passando à apreciação dos requisitos, consta nos autos: **i)** a publicação do ato normativo no respectivo diário oficial do Estado objeto desta análise; **ii)** o certificado de registro e depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ do ato concessório do referido Estado e **iii)** o Relatório de Diligência, às folhas 6791 a 6796, emitido pela RFB, e cuja conclusão foi no sentido de que os requisitos, previstos no art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, foram comprovados.

Ante o exposto, voto por dar provimento nesse particular para admitir a exclusão dos créditos presumidos de ICMS das bases de cálculo das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS.

***Da imunidade de EMBASA. Do reflexo na base de cálculo das contribuições sociais PIS/Pasep e COFINS. Da cumulatividade e da não cumulatividade***

Nesse tópico, o Autoridade Fiscal apurou divergências de informações entre as diversas fontes de base de cálculo dos créditos de PIS/Pasep e COFINS, determinando glosas de créditos descontados indevidamente no primeiro trimestre de 2011:

- a) *os montantes de entrada/aquisição de bens utilizados como insumos, energia elétrica e serviços utilizados como insumos não coincidem com os valores declarados na DACON, nem tampouco, com os registros contábeis;*
- b) *após exame do Livro de Registro de Entradas entregue pela Embasa, constatou-se que os montantes de entradas/aquisição dos bens utilizados como insumos e energia elétrica divergem das três bases outrora apresentadas, quais sejam, os arquivos de notas fiscais, DACON e a contabilidade (fl. 58);*
- c) *a Embasa apresentou à Auditoria quatro fontes distintas de bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS e, intimada a conciliar tais divergências, não o fez de forma a propiciar a correta apuração da mencionada base de cálculo;*
- d) *a Embasa informou a utilização de diversos materiais empregados no reparo de máquinas, equipamentos, tais como tubulações, registros, rolamentos, entre outros que não se amoldam ao conceito de insumo;*
- e) *as bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS informadas pelo contribuinte, em resposta a diversas intimações fiscais, eram divergentes;*
- f) *o arquivo de notas fiscais baseado na IN SRF 86/01 e ADE COFIS 25/10 foi apresentado com informações divergentes do Livro Registro de Entradas (fl. 64);*
- g) *a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS referentes a aquisição de bens utilizados como insumo seria evidenciada pelo Livro Registro de Entradas juntamente com os arquivos de notas fiscais, sendo complementada pelos documentos fiscais apresentados (fl 65);*
- h) *analisando as informações obtidas no Livro Registro de Entradas referentes às aquisições para industrialização (CFOP 1101 e 2101), compra de material para consumo (CFOP 1556 e 2556) e compra de combustíveis e lubrificantes (CFOP 1653 e 2653) verificou-se divergências em relação aos valores declarados pela Embasa no DACON (fl 65);*
- i) *após intimações e apresentação de documentos, reapurou a base de cálculo para descontos de crédito dos tributos PIS e COFINS, referente ao 1º trimestre de 2011, relativo a essas operações fiscais (fl 71 e 72);*
- j) *Os valores contabilizados a título de despesas com serviços utilizados como insumo não se correlacionaram com a documentação de base (arquivo de notas fiscais), por isso foi efetuada glosa correspondente à diferença entre a base de cálculo dos tributos PIS e COFINS informada no DACON e o somatório do valor das notas fiscais obtidas no arquivo; o Gerente do Departamento de Tributos da Embasa e responsável pelo atendimento à fiscalização informou verbalmente à Auditoria que os valores declarados no DACON continham serviços realizados na*

*área de custeio que não geravam créditos de PIS e COFINS, razão pela qual, os dados dos arquivos apresentados estariam diferentes (fl. 74);*

- k) *Houve glosa de créditos alegados que se relacionariam com aluguéis de prédios locados de Pessoas Jurídicas, no período de janeiro a março de 2011, por falta previsão legal, com base em despesas: de condomínio, IPTU, fundos de promoção e propaganda, seguros, fundo de reserva, despesa sem apresentação de nota fiscal, registro em duplicidade de despesa com aluguel (sem apresentação de nota fiscal), reembolso de IPTU, despesa não identificada, referente a boleto bancário sem identificação da operação ocorrida, que não se referem a aluguel, de aluguel que não pertencia ao período; e também por não atender à intimação para apresentação de contrato de locação/nota fiscal (Termo de Verificação Fiscal nº 2, fl. 78 e ss).*

Consta que foi autuada pelo regime da não cumulatividade.

Por outro lado, a Recorrente sustenta que deveria ter sido aplicado o regime da cumulatividade, já que as pessoas jurídicas imunes a impostos permanecem sujeitas às normas da contribuição para o PIS/Pasep vigentes até aplicação das Leis 10.637/2002 e 10.833/2002.

Defende que ostenta natureza jurídica de sociedade de economia mista, com o escopo de prestar serviço público de captação, distribuição e tratamento de água, portanto, goza de imunidade de impostos no que concerne aos seus bens, renda e serviços, afetados direta ou indiretamente à prestação do serviço público.

Argumenta que, como é imune à exigência de impostos, conforme jurisprudência do STF, tem direito ao regime da cumulatividade do PIS e da COFINS.

#### **Decido.**

As legislações que disciplinam o PIS e a COFINS são as Leis nº 9.718/98 (para o regime cumulativo) e as 10.637/02 e 10.833/03 (para o regime não cumulativo).

De acordo com os art. 2º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, a regra é que as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas estão sujeitas ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

Entretanto, são excluídos do que regime não cumulativo, devendo permanecer sob a Lei nº 9.718/98 (regime cumulativo), determinados tipos de receita e de atividade.

Percorrendo as exceções, encontramos aquela na qual foi alegada pela Recorrente:

#### **Lei 10.637/2002:**

*Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:*

*(...)*

*IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;*

**Lei nº 10.833/2003:**

*Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:*

(...)

*IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;*

Contudo, entendo que não assiste razão à Recorrente.

**Primeiro**, porque, à luz da interpretação literal do texto constitucional, entende-se que a imunidade recíproca de que trata o art. 150, VI, alínea a, compreende tão somente em relação aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços próprios das quatro espécies de Entes Federados: União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

A decisão do STF, de fato, reconheceu à imunidade recíproca da Recorrente para os tributos municipais IPTU e ISSQS, contudo entendo que essa decisão diz em respeito somente a tais impostos, no sentido de que a regra impositiva do artigo 150, VI, *a*, da Constituição Federal, não pode se estender a Contribuições Sociais, como é o caso do PIS e da COFINS.

**Segundo**, consta nos autos que a própria Recorrente escriturou sua contabilidade e apurou os valores das contribuições na sistemática da não cumulatividade, realizando até apuração de créditos de insumos e outros gastos, próprios do regime não cumulativo, conforme documentos Descrição analítica dos créditos de PIS/COFINS às folhas 941 e 947 e o DACON. Senão, vejamos:



Versão PGD: 2 . 4 CNPJ: 13.504.675/0001-10 Situação Contribuinte: Especial e Diferenciado DACON: Mensal  
Contribuinte: EMPRESA BAIANA DE AGUAS E SANEAMENTO S/A  
Mês/Ano: 01/2011 Demonstrativo: Original Situação: Normal ND: 0000200201102847315

|   |
|---|
| <b>Ficha 01 - Dados Iniciais</b>  |
| Período: 01/01/2011 a 31/01/2011  |
| Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral  |
| Inclusão no Simples: Não  |
| Regime de Apuração de PIS/Pasep e Cofins: Regime Não Cumulativo   |
| Apuração de Créditos sobre Operações de Importação: Não   |
| Apuração de PIS/Pasep e Cofins a Aliquotas Diferenciadas na Condição de Contribuinte: Não                             |
| Apuração de PIS/Pasep e Cofins a Aliquotas Diferenciadas na Condição de Substituto Tributário: Não                    |
| Apuração de PIS/Pasep e Cofins a Aliquotas Por Unidade de Medida de Produto na Condição de Contribuinte: Não          |
| Apuração de PIS/Pasep e Cofins a Aliquotas Por Unidade de Medida de Produto na Condição de Substituto Tributário: Não |



| Versão PGD: 2 . 4 CNPJ: 13.504.675/0001-10 Situação Contribuinte: Especial e Diferenciado DACON: Mensal<br>Contribuinte: EMPRESA BAIANA DE AGUAS E SANEAMENTO S/A<br>Mês/Ano: 01/2011 Demonstrativo: Original Situação: Normal ND: 0000200201102847315 |                              |                                  |               |
|--|------------------------------|----------------------------------|---------------|
| Ficha 06A - Apuração dos Créditos de PIS/Pasep - Aquisições no Mercado Interno<br>Regime Não-Cumulativo  |                              |                                  |               |
| Discriminação  | Vinculados à Receita         |                                  |               |
|  | Tributada no Mercado Interno | Não tributada no Mercado Interno | de Exportação |
| BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%   |                              |                                  |               |
| 01.Bens para Revenda   | 0,00                         | 0,00                             | 0,00          |
| 02.Bens Utilizados como Insumos  | 2.203.768,83                 | 0,00                             | 0,00          |
| 03.Serviços Utilizados como Insumos  | 3.989.116,31                 | 0,00                             | 0,00          |
| 04.Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de vapor  | 12.248.284,58                | 0,00                             | 0,00          |
| 05.Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica  | 48.504,37                    | 0,00                             | 0,00          |
| 06.Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica  | 16.523,93                    | 0,00                             | 0,00          |
| 07.Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda   | 0,00                         | 0,00                             | 0,00          |
| 08.Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil  | 0,00                         | 0,00                             | 0,00          |
| 09.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)  | 853.643,28                   | 0,00                             | 0,00          |
| 10.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)   | 0,00                         | 0,00                             | 0,00          |
| 11.Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias   | 0,00                         | 0,00                             | 0,00          |
| 12.Devoluções de Vendas Sujetas à Aliquota de 1,65%  | 0,00                         | 0,00                             | 0,00          |

Diante do exposto, nada a prover nesse particular.

***Da glosa dos créditos oriundos das aquisições de bens utilizados como insumos.  
Dos insumos glosados pela Fiscalização***

Como justificativa para as glosas de créditos oriundos das aquisições de bens utilizados como insumos, a Fiscalização adotou a definição do conceito de insumo com base a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. A conclusão foi de que a Recorrente informou a utilização de diversos materiais empregados no reparo de máquinas, equipamentos, tais como tubulações, registros, rolamentos, entre outros, consoante demonstrativo abaixo. Registre-se que tais materiais não se amoldam ao conceito de insumo preestabelecido nos diplomas legais:

Demonstrativo nº 08 - Materiais de Construção e Manutenção que geraram créditos de PIS e COFINS

|                          |                          |
|--------------------------|--------------------------|
| Joelho 90 Pvc Com Anel D | Anel Borracha Tubo Ferro |
| Registro Esfera Pvc Js D | Anel Desgaste Ref 115030 |
| Rolamento Rigido Esferas | Cap Pvc Js 20 Mm         |
| Curva 90 Pvc Js 50 Mm I  | Joelho 45 Pvc Com Anel D |
| Rele Protecao Motor Trif | Joelho 90 Pvc Js 32 Mm   |
| Rotor Dupla Succao Ref.1 | Kit Reparo Ferrusi Siste |
| Ventoinha Aluminio Motor | Kit Reparo Valvula Globo |
| Eixo/Rotor Ref.5959900   | Luva Correr Ferro Ductil |
| Disco Desbaste 7" X 1/4" | Luva Correr Pvc Tubo Def |
| Abracadeira Mangote 3" M | Rele Tempo Faixa 0 A 3   |
| Acoplamento Magnetico Im | Retentor 10,00 X 24,2    |
| Adaptador Curto Pvc Jsr  | Tubo Cobre Od 1/2" (12   |
| Amortecedor Borracha Aco | Tubo Pvc Coletor Esgoto  |
| Anel "O" Borracha Bomba  | Tubo Pvc Defofo 1 Mpa Pb |

Além disso, a autoridade fiscal verificou divergências na base de cálculo de créditos, conforme apurado nas folhas 13 a 21 do Termo de Verificação Fiscal nº 002.

Por outro lado, a Recorrente alega, de forma genérica, que as peças são utilizadas nas máquinas e, portanto, também são insumos.

Entendo que, mais uma vez, não prosperam os argumentos da Recorrente, ante a falta de comprovação nos autos de que tais peças são insumos, pois, nos processos por meio dos quais o contribuinte requer o reconhecimento de um direito, no caso créditos tributários, aplica-se a regra segundo a qual cabe a quem alega um direito o ônus de prová-lo.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Além do mais, aquelas divergências na apuração dos créditos não foram contestadas em sede de recurso voluntário.

Dessa forma, como não existe comprovação nos autos de como as peças são *essenciais* ou *relevantes* no processo produtivo desenvolvido pela Recorrente, defendo a manutenção das glosas referentes a tais despesas.

***Da glosa dos créditos com serviços utilizados como insumos. Das glosas por falta de previsão legal para utilização de créditos de PIS e COFINS com despesas de condomínio, IPTU, fundos de promoção e propaganda, seguros, entre outros encargos***

Quanto aos serviços glosados, a defesa argumenta que, utilizando exatamente os mesmos argumentos dos insumos, caso tenham sido realizados para a consecução da atividade fim da empresa, ainda que seja na atividade meio, fará jus aos créditos de PIS/Pasep e COFINS.

Cito como exemplo o serviço de zeladoria, glosado pela fiscalização:

*quem iria "abrir as portas" da empresa para que os técnicos pudessem desenvolver seus serviços que irão culminar na distribuição da água potável e do saneamento básico?; pelos mesmos fundamentos dos insumos, a glosa dos créditos com serviços utilizados como insumos deve ser anulada.*

A defesa alega ainda:

*"o Fiscal autuante glosou os pagamentos realizados a título de IPTU e condomínio dos imóveis locados pela EMBASA, sob o argumento de que tais despesas não podem ser consideradas como aluguéis. Nos contratos em que não há diferenciação de tais despesas, detalhadas, simplesmente, não considerou qualquer documento..."; (...)*

*Com relação ao IPTU, trata-se de um tributo real que grava o imóvel, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária é o proprietário do imóvel ou o possuidor com o animus domini. Em nenhum caso, o locatário é sujeito passivo da obrigação, tanto assim que se no*

*contrato estiver estipulado que o pagamento será do locatário, para o Fisco, este contrato não gera qualquer direito, apenas o de regresso.*

*Dito em outras palavras, como 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.*

*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. (...) quando em um contrato está discriminado que o locatário ficará responsável pelo pagamento do IPTU e Condomínio, tais valores, necessariamente, estão incluídos no preço do aluguel. Isto porque, o locatário não tem responsabilidade legal para o adimplemento de tais obrigações, sendo a responsabilidade CONTRATUAL. Assim, por ser uma responsabilidade contratual, tais pagamentos devem ser considerados LOCAÇÃO e, em conseqüência, não poderiam ser glosados.*

*De mais a mais, nos contratos em que não existe a diferenciação entre o aluguel, IPTU e Condomínio, não há qualquer dúvida: o valor integral deve ser retirado da base de cálculo do PIS e COFINS. Ora, se a EMBASA não será a responsável pelo pagamento do IPTU e do Condomínio, o valor integral somente representa o aluguel. Contudo, o Fiscal excluiu, integralmente, o pagamento por entender que não existe tal diferenciação.*

*(...) os pagamentos realizados a título de IPTU e condomínio dos imóveis alugados pela EMBASA devem ser excluídos da base de cálculo da COFINS e do PIS, pois, como a locatária não é sujeito passivo da obrigação, em linha inversa, paga ALUGUEL. De outro lado, nos contratos em que não há diferenciação entre condomínio, IPTU e o aluguel propriamente dito, presume-se que aquelas despesas são do proprietário e, sem qualquer sombra de dúvidas, o pagamento integral deve ser excluído e não incluído, como, equivocadamente, procedeu o agente fiscal.*

*Por fim, com relação ao tema, o ordenamento jurídico constitucional não proíbe a existência de contratos de locação verbais. Assim sendo comprovado o pagamento, a propriedade e a posse do bem, os aluguéis podem ser computados, independentemente da existência formal do contrato.*

No tocante aos serviços glosados como insumos, a defesa genérica, sem detalhamentos e sem provas, evidentemente, prejudica a análise das glosas efetuadas pela fiscalização e impossibilita o confronto com os critérios de essencialidade e relevância de tais gastos para o processo produtivo da pessoa jurídica.

Quanto às despesas de condomínio e IPTU, os artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 fixaram as situações que podem originar créditos de PIS/COFINS, este rol é taxativo e não permite a inclusão de novas hipóteses.

Tais artigos são expressos ao permitir a apuração de créditos de PIS/COFINS somente em relação às despesas relativas ao aluguel de imóveis, não há qualquer previsão quanto a demais encargos, tais como IPTU e condomínio.

Dito isso, nada a prover nesse tópico.

### **Conclusão**

Diante de tudo que foi exposto, voto para dar parcial provimento ao recurso voluntário para admitir a exclusão dos créditos presumidos de ICMS das bases de cálculo das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Renan Gomes Rego**