



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

Processo n° 10835.722067/2013-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.954 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2018
Matéria PIS/COFINS
Recorrente VITAPELLI LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/03/2009 a 31/12/2012

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. VÍCIOS FORMAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

De acordo com a jurisprudência dominante do CARF, eventuais omissões ou vícios na emissão do Termo de Início de Ação Fiscal ou Mandado de Procedimento Fiscal não acarretam na automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa.

PIS. COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. DESVIO DE ATIVIDADE EMPRESARIAL. AUSÊNCIA DE PROVA. PREVALÊNCIA DA FORMA CONSTITUTIVA DA SOCIEDADE.

De acordo com o Decreto n. 5.442/2005, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das contribuições ficam reduzidas a zero. O deságio obtido na aquisição dos títulos de créditos, proveniente da diferença entre o valor pago e o valor de face título creditório, constitui receita financeira para empresas industriais. A Fiscalização não pode, após a constatação de que durante poucos meses tais tipos de receita foram significativas nas atividades empresarias, imputar nova qualificação jurídica à sociedade industrial, tratando-a como *factoring* e impondo diferente regime jurídico a ser seguido. Caso houvesse fraude, sonegação ou qualquer abuso pela empresa, daí sim poder-se-ia cogitar a alteração de seu regime jurídico, ultrapassando a forma pela qual está constituída. Do contrário, ela deve prevalecer.

AUTO DE INFRAÇÃO. DILIGÊNCIA. CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Tendo sido comprovado em diligência promovida no decorrer do processo administrativo que o crédito *quantum* cobrado por meio de auto de infração

encontra-se estava equivocado, em razão da base de cálculo ter impropriamente apropriado determinados valores como omissão de receita, deve ser cancelado o montante cobrado equivocadamente da Contribuinte.

REMISSÃO DE DÍVIDA. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponível se concretiza no momento do ato remittente.

REINTEGRA. SUBVENÇÃO CORRENTE. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO EM REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os valores apurados no âmbito do Regime de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras (Reintegra) representam receitas da pessoa jurídica beneficiária por tratar-se o regime de espécie de subvenção corrente. Portanto, tais valores integram a base de cálculo da contribuição em regime não cumulativo.

PRESUNÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE RECURSOS. PROVA. DÍVIDA SUBMETIDA À PLANO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL. AFASTAMENTO DA PRESUNÇÃO.

O processo de recuperação judicial tem rito próprio, estabelecido pela Lei n. 11.101/2005, sempre no intuito de viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica. Nestes termos, o pagamento dos credores deve seguir o plano de pagamento votado em Assembleia pelos credores da empresa recuperanda.

Tendo as razões pela qual a fiscalização motivou a omissão de receita (não contabilização da dívida e falta de comprovação dos recursos) sido postas de lado pelo resultado da diligência, o qual provou que as dívidas só poderiam ser pagas em momento oportuno (nos termos do plano de recuperação judicial, onde foram incluídas) e o foram, pelo menos em parte, conclui-se que a presunção de omissão de receitas estabelecida pelo artigo 40 da Lei n. 9.430/96 deve ser afastada no presente caso.

PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA DE PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição tributada à alíquota zero, ou suspensão, de bem para revender ou usar como insumo não gera crédito na sistemática não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, §2º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ERRO DE DIREITO. ARTIGO 146 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Pela comparação entre os fundamentos originais da autuação e os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal quando da apresentação do relatório de diligência efetuada no decorrer do processo administrativo, constata-se existir inequívoca alteração dos fundamentos do lançamento tributário.

Delimitando o que seria passível de mudança no âmbito do lançamento tributário, a doutrina é uníssona no sentido de que o erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o erro de fato, e não o erro de direito. Assim, é certo que quando o aplicador do Direito vê no mesmo fato características que antes não foram relevantes para a interpretação a seu respeito, levando a uma nova valoração jurídica desse mesmo fato, estar-se-á direito do erro de direito e, portanto, da limitação imposta pelo artigo 146 do CTN.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO. PALETES. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

A respeito de paletes, encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esse insumo, quais sejam: *i*) a importância dos paletes para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; *ii*) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: a) em relação às receitas decorrentes de deságio na aquisição de títulos e direitos creditório (item 2.1.1 do voto), por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Pedro Sousa Bispo e Jorge Olmiro Lock Freire; b) em relação às receitas decorrentes de deságio na aquisição de LTN e NTN (item 2.1.2 do voto), por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Pedro Sousa Bispo e Jorge Freire; c) em relação à omissão de receita de perdão/deságio no pagamento de empréstimos bancários (item 2.1.3 do voto), por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo; d) em relação à omissão de receitas dos valores de ressarcimento do Reintegra (item 2.2 do voto), por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo; e) em relação à omissão de receitas decorrentes de Rapel (item 2.3 do voto), por unanimidade de votos, em dar provimento parcial nos termos informado na diligência fiscal; f) em relação à omissão de receitas de pagamento efetuados com recurso estranho à contabilidade (item 2.4 do voto), por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire; g) em relação à

omissão de receitas de remissão de dívidas por fornecedores (item 2.5 do voto), por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo; h) em relação à glosa de créditos sobre compras de produtos sujeitos à alíquota zero (item 2.6 do voto), por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso; i) em relação à glosa de créditos de produtos adquiridos com suspensão das contribuições - Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora (item 2.7 do voto), por maioria de votos, em dar provimento parcial nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula e Jorge Olmiro Lock Freire, que negavam provimento em relação à reversão da glosa das NF 5864 e 7349, emitida pelo fornecedor Manuchar; e j) em relação à glosa de aquisição de crédito sobre aquisição de paletes (item 2.8 do voto), por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Ausente a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne. Acompanhou o julgamento o Dr. Pietro Figueiredo de Paiva, OAB/DF 27.944.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

(Assinado com certificado digital)

Pedro Sousa Bispo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Ribeirão Preto/SP, que declarou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte sobre a cobrança de Contribuição ao PIS e de COFINS não cumulativas, consubstanciada nos autos de infração em questão (fls 2999 - 3117), incluídos principal, juros de mora e multa no percentual de 75%.

Por bem consolidar os mais importantes fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, bem como os argumentos trazidos pelo contribuinte em sede de impugnação, com riqueza de detalhes, colaciono os mais importantes trechos relatório do Acórdão da DRJ:

Os enquadramentos legais encontram-se nos autos de infração juntados às fls. 2999/3117.

De acordo com o Termo de Verificação, de fls.2909/2940, a fiscalização apurou a falta de recolhimento, conforme as seguintes infrações apuradas:

1) Omissão de receitas decorrentes de deságio na aquisição de títulos ou direitos creditórios

A fiscalizada não ofereceu à tributação das contribuições para o PIS e COFINS as receitas relativas a compra de 209 (duzentos e nove) títulos de crédito, classificados contabilmente no Ativo Realizável a Longo Prazo, nos períodos de 03/2009 a 06/2009, constituída por deságio obtido em compras extremamente vantajosas ao se pagar valor diminuto em relação ao valor patrimonial dos títulos, ou seja, diferença positiva entre o valor dos títulos (valor de face/valor patrimonial) e o custo de aquisição (valor pago).

A autoridade fiscal entendeu que o deságio obtido na aquisição de precatórios de terceiros, proveniente da diferença entre o valor pago e o valor do título creditório, gerou um ganho patrimonial, pois os títulos de crédito adquiridos possuíam um valor de face maior do que o efetivamente pago. Esse ganho patrimonial constituiria receita, devendo ser reconhecida e tributada nos termos da legislação de regência.

Também, concluiu que a aquisição de precatórios alimentícios de terceiros por valor inferior ao valor do título creditório não poderia significar outra coisa senão acréscimo no ativo mediante a transação realizada, o qual, efetivamente, gerou um aumento no patrimônio líquido da empresa uma vez que a saída de recursos financeiros foi menor que os direitos creditórios adquiridos. E assim, o deságio por ela obtido se refere a uma receita, a qual, por expressa previsão legal, está sujeita à tributação das contribuições em questão:

Cumpre ressaltar que não há fundamento legal para que se considere ocorrido o fato gerador da receita somente no momento em que os recursos que a ela deram origem sejam efetivamente recebidos. O fato gerador do PIS e da COFINS ocorreu no momento em que a receita foi auferida, isto é, no momento da aquisição dos títulos de crédito de terceiros com deságio, independentemente de quando estes direitos creditórios sejam efetivamente recebidos ou negociados. Vê-se que a diferença entre o valor de face e o valor de aquisição de títulos ou direitos de créditos não é receita financeira, devendo integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas no valor dessa diferença.

A fiscalização fez constar no relatório que a fiscalizada também deixou de oferecer à tributação das contribuições para o PIS e COFINS o deságio ocorrido na aquisição de direitos creditórios relativos a títulos públicos LTN – Letras do Tesouro Nacional e NTN – Notas do Tesouro Nacional.

O fato gerador das contribuições para o PIS e COFINS ocorreu na data de aquisição dos títulos da dívida pública (vide escritura pública), cuja base de cálculo é representada pela diferença entre o valor de face do título da dívida pública (R\$5.000.000,00) e o custo da aquisição (R\$2.500.000,00), devendo a vantagem econômica de R\$2.500.000,00 ser oferecida à tributação, independentemente de ter prosperada a restituição desejada junto

à SRFB ou da destinação dada aos títulos, seja nova negociação ou devolução.

Assim sendo, as receitas obtidas pela fiscalizada representada pela diferença entre o valor de face dos títulos ou direitos de crédito e o custo de aquisição, constituem receitas operacionais e integram o faturamento mensal, devendo compor a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, cabendo a exigência de ofício para cobrança dos débitos devidos de PIS e COFINS nos PA 03/2009 a 06/2009, conforme montantes especificados na tabela 1 deste Relatório de Fiscalização, e PA 03/2011.

2) Omissão de receitas de perdão/deságio no pagamento de empréstimos bancários

A fiscalização levada à efeito informou que a contribuinte deixou de oferecer à tributação das contribuições para o PIS e COFINS as receitas decorrentes da aquisição de títulos de créditos com enorme deságio, representativos de dívidas bancárias da própria fiscalizada (deságio da própria obrigação), sob arguição de tratar-se de receitas sujeitas à alíquota zero das contribuições para o PIS e COFINS.

O deságio ocorrido é fruto da diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial dos títulos na época da aquisição. Houve deságio porque o preço de custo dos títulos foi menor que seu valor patrimonial, verificando-se compra extremamente vantajosa.

A autoridade administrativa enumerou as operações de pagamento de empréstimo da fiscalizada junto ao Itaú Unibanco S/A, Banco Citibank S/A e Banco Latinoamericano.

*A fiscalização concluiu que os negócios aparentemente podem ser uma operação de compra de títulos de créditos com deságio, no entanto ao se examinar detidamente o conjunto de eventos, ao invés de individualizadamente cada operação, **nota-se que há de fato a exoneração das dívidas de empréstimos bancários e ainda que:***

(...)

3) Omissão de receita dos valores de ressarcimento do REINTEGRA

A fiscalização informou que a contribuinte é pessoa jurídica exportadora beneficiária do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção, instituído pela Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 e alterações.

Nas análises, a fiscalização entendeu que a fiscalizada deixou de oferecer à tributação das contribuições para o PIS e COFINS, não cumulativos, os valores de ressarcimento do Regime de Reintegração de Valores Tributários para Empresas

Exportadora (Reintegra), que representam receita operacional a compor a base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins e entendeu:

(...)

4) Omissão de Receitas decorrentes de RAPEL

A auditoria realizada levou a fiscalização a concluir que a fiscalizada deixou de oferecer à tributação das contribuições para o PIS e COFINS as receitas de concessão de descontos, sob a denominação de RAPEL, oferecidos pelo fornecedor Navi Carnes sobre o preço de compra dos produtos:

A interessada foi intimada, por meio do TIF nº 05, a demonstrar, com apresentação de documentação hábil e idônea, o oferecimento à tributação das receitas decorrentes de "RAPEL", os quais foram concedidos pelo fornecedor Navi Carnes - Indústria e Comércio LTDA, CNPJ 02.982.267/0001-57, conforme discriminado nos lançamentos contábeis constantes do SPED contábil do fornecedor, contabilizado como despesa operacional. Em resposta, a interessada informa que não reconhece as referidas receitas.

(...)

5) Omissão de receitas - Pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade

A autoridade fiscal também entendeu que a fiscalizada omitiu receitas caracterizada pela inexistência de contabilização de pagamentos da aquisição de precatórios alimentícios, bem como a falta de comprovação da origem dos recursos empregados nos pagamentos.

(...)

A falta de registro contábil de pagamentos dos pagamentos na aquisição de precatórios pela empresa, caracteriza ocorrência de omissão de receitas, por denotar que os recursos utilizados para estes desembolsos, se é que ocorreram, foram provenientes de receitas mantidas à margem da tributação.

O total não contabilizado soma R\$5.603.343,27.

6) Omissão de receitas de remissão de dívidas por fornecedores

No relatório a autoridade fiscal informou que fiscalizada deixou de oferecer à tributação das contribuições para o PIS e COFINS as receitas decorrentes da remissão de dívidas devidas a fornecedores.

(...)

7) Glosa de créditos calculados sobre compras de produtos sujeitos à alíquota zero

A fiscalização informou que o contribuinte calculou créditos indevidamente das contribuições para o PIS e COFINS na aquisição Sulfato de Amônio, NCM 31022100, sujeito à alíquota zero.

(...)

8) Glosa de créditos adquiridos com suspensão das contribuições – Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora

Informou a autoridade que a interessada aproveitou indevidamente créditos das contribuições para o PIS e COFINS na aquisição de produtos com suspensão das contribuições prevista no art. 40 da Lei 10.865/2004.

A empresa alegou em resposta ao TIF nº 02 que a aquisição, ou não, dentro deste regime de suspensão, fica a critério do adquirente, conforme previsto no art. 14 da IN SRF 595/2005.

De acordo com informações constantes das notas fiscais do item 4 do Anexo V do Relatório de Fiscalização, a fiscalizada adquiriu os produtos com suspensão da exigibilidade das contribuições, por ser pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Dessa forma, os produtos do item 4 do Anexo V do Relatório de Fiscalização adquiridos com o benefício de suspensão da incidência das contribuições estabelecido pela Lei 10.865/2004, art. 40, não gera direito creditório para a interessada, cabendo a glosa dos créditos de PIS e COFINS aproveitados indevidamente.

9) Glosa de créditos calculados sobre a aquisição de paletes

Ficou constatado que A interessada calculou créditos de PIS e COFINS nas aquisições de paletes de madeira sem amparo legal.

A interessada alegou em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02 que o aproveitamento de créditos na aquisição de paletes está em consonância com a legislação de regência, já que se trata de material destinado à embalagem de couros semiacabados e acabados destinados a exportação.

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls 3165/3240, na qual inicia alegando como preliminar a nulidade do feito, pois não havia procedimento de fiscalização iniciado contra a impugnante:

O Termo de Início de Procedimento Fiscal amparado pelo MPF 0810500.2013.00953, somente foi recepcionado pela impugnante no dia 20/12/2013 (sexta feira), iniciando-se a partir de 23/12/2013 (segunda feira), enquanto que o Auto de Infração foi lavrado em 19/12/2013.

Além disso, alega que o novo exame deveria ser motivado e acarretaria a nulidade, pois atropelou o mais basilar princípio do direito consagrado ao contribuinte, ou seja, cerceamento ao pleno direito de defesa.

(...)

Ainda, quanto à fiscalização, insurge-se contra o que denomina “Procedimento de Refiscalização”, alegando que seria necessária a motivação e que o procedimento deveria se enquadrar no artigo 149 do Código Tributário Nacional, fato que não ocorreu.

(...)

No mérito, a contribuinte enumera suas alegações:

1. Da omissão de Receita de Deságio

1.1 Da Omissão de Receita Decorrentes de Deságio na Aquisição de Títulos e Direito Creditórios

(...)

De início é de se deixar bem claro que os precatórios não são títulos de crédito, já que não possuem poder executório, ou seja, mesmo vencidos não podem ser executados pelo seu credor, pois já são a materialização de uma execução de sentença.

(...)

Da leitura do excerto acima fica evidente que o i. fiscal autuante não compareceu as aulas de Contabilidade, pois está tomando Receita como sinônimo de Lucro Líquido, sendo certo que tudo isso não passa de aleivosias de sua mente fértil.

Alega que se diferencia precatório e títulos públicos com as aquisições de faturamento pelas empresas de factoring e que não se tratou de atividade especulativa com intuito de lucro.

Afirma que para PIS e Cofins as alíquotas foram reduzidas a “zero” por conta do Decreto nº 5.442/05.

1.2 – Aquisição de Direitos de LTN – Letras do Tesouro Nacional e NTN – Notas do Tesouro Nacional

Alega que não ocorreu qualquer pagamento, já que este se daria apenas em caso da utilização daquele crédito.

Como se pode ver, apesar da existência da escritura pública, resta claro que o negócio jurídico não se aperfeiçoou, pois estava vinculado ao CONTRATO PARTICULAR DE CESSÃO PARCIAL DE ATIVOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECIALIZADOS, firmados com o titular do suposto crédito.

Conforme a subcláusula acima colacionada, a impugnante não tinha a livre disposição dos ativos.

Ademais, se houve inserção de declaração falsa em documento público isso se deu por parte da alienação dos créditos, que ao final, se mostrou inexistente, conforme consulta aos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Não tendo havido fato contábil passível de registro, não há que se falar em deságio e muito menos na sua tributação, já que, se acaso existisse estaria sujeito a incidência de "alíquota zero" por se tratar de receita financeira.

1.3 – Omissão de Receitas de Perdão/Deságio no Pagamento de Empréstimos Bancários

Afirma que a autuação está equivocada, pois não se tratam de títulos de crédito e sim de direitos creditórios. Além disso, alega que os empréstimos bancários não foram quitados.

É preciso ainda, que fique claro que a aquisição dos direitos creditórios, num primeiro momento, foi feita pelas empresas Brasil Distressed e Blackwood.

Posteriormente, ditos direitos creditórios foram adquiridos pelo Sr. Nilson Riga Vitale, que apesar de sócio da impugnante, não se confunde com esta em respeito ao princípio da entidade.

(...)

Como se pode ver pelo Razão das respectivas contas, as receitas do deságio na aquisição dos direitos creditórios, foram devidamente reconhecidas e contabilizadas de acordo com as normas contábeis vigentes, porém, não podemos olvidar que se trata de receitas financeiras sujeitas a incidência de "alíquota zero".

2 – Omissão de Receita dos Valores de Ressarcimento do Reintegra

A interessada alega que na subvenção há transferência de recursos pelo Estado, o REINTEGRA, não tem a feição de subvenção, tratando-se, sim, de incentivo fiscal instituído para diminuir custos tributários, desonerar o exportador produtor de bens manufaturados, a fim de estimular as exportações.

Cita jurisprudência e entende:

Concluindo, se o objetivo da lei foi desonerar a exportação, não seria lógico permitir a tributação, como pretende o Fisco, sob pena de anular parcialmente o benefício fiscal, ou seja, dar com uma mão e tirar com a outra.

3 – Omissão de Receitas Decorrentes de Rapel

A impugnante alega que não existe e nunca existiu operação de "rapel" com aquele fornecedor.

Aqui a douda fiscalização, totalmente desvinculada da realidade, num grande esforço mental, entendeu que a Impugnante deixou de oferecer à tributação as receitas decorrentes de descontos, sob a denominação de Rapel, oferecido pelo fornecedor Navi Carnes Indústria e Comércio Ltda.

O ilustre fiscal autuante, com base na escrituração irregular do fornecedor, ignorando completamente a escrituração da Impugnante, lançou a exigência tributária.

Cita doutrina que entende aplicável e conclui:

Nessa esteira, independente de ser desconto ou abatimento, ambos estão inseridos no conceito de receitas financeiras, sujeitas à incidência do PIS e COFINS não cumulativo à alíquota zero.

Além disso, as informações constantes do Anexo II são estranhas à escrituração fisco-contábil da Impugnante, não podendo, sem que haja robusta comprovação pela fiscalização, haver qualquer exigência fiscal, restando impugnadas. Requer-se a improcedência da acusação e exigência fiscal

4 – Omissão de Receitas – Pagamentos Efetuados com Recursos Estranhos à Contabilidade

A impugnante se manifesta contrariamente ao contido no termo de fiscalização:

Esse é o maior absurdo dentre as acusações perpetradas pelo ilustre autor do feito, que por ausência de capacidade técnica ou por pura má-fé ou, ainda, por interesses pessoais que não condizem com os princípios norteadores do serviço público, manipula e distorce as informações prestadas pela impugnante, conforme se extrai das respostas ao TIF nº 05, datadas de 13/11/2013 e 03/12/2013, com o intuito de imputar exigência fiscal indevida.

Em momento algum, nas respostas e informações apresentadas a impugnante afirma ou confirma a falta de contabilização dos valores apontados pela fiscalização, por absoluta impossibilidade, como se verá a seguir.

Como amplamente informado pela impugnante e pelo Meritíssimo Juízo da 2ª Vara Cível de Presidente Prudente, esta se encontra em processo de recuperação judicial, Feito nº 126/2010 de 29/01/2010.

Pois bem, os valores e os períodos apontados pela fiscalização não foram pagos ainda, em obediência ao que restou aprovado pela Assembléia de Credores no Plano de Recuperação Judicial, não havendo fato contábil passível de contabilização.

5 – Omissão de Receitas de Remissão de Dívidas por Fornecedores

Sobre a impugnante ter deixado de oferecer a tributação das contribuições para o PIS e COFINS as receitas de remissão de dívidas devidas a fornecedores, na peça recursal a interessada explica que na atividade da empresa é comum a ocorrência de inconformidades relacionadas à sua matéria prima principal, ou seja, o couro verde, salgado ou salmorado, principalmente com relação à qualidade, conservação, peso, etc.

Além disso, continua com as informações e o trato com os fornecedores:

Algumas dessas inconformidades só aparecem após iniciado o processo industrial, sendo um dos motivos pelo qual os descontos não são imediatos ao recebimento da mercadoria, além disso, o pleito de descontos e abatimento encontra resistência por parte desses fornecedores, somente se resolvendo meses após, de forma cumulativa, resultando nos casos de descontos superiores relatados pela fiscalização.

(...)

Nessa esteira, independente de ser desconto ou abatimento, ambos estão inseridos no conceito de receitas financeiras, sujeitas a incidência do PIS e COFINS não cumulativo à alíquota zero.

6 – Glosa de Créditos sobre Compra de Produtos Sujeitos à Alíquota Zero

Quanto à autuada ter calculado créditos indevidamente das contribuições do PIS e COFINS na aquisição de sulfato de amônia, NCM 5102.21.00, sujeito à alíquota zero, a interessada cita legislação que entende aplicável e conclui que:

Conforme se extrai do art. 4º da Lei nº 6.894/80, bem como do Decreto nº 4.954/04, tanto as empresas que produzam ou comercializem fertilizantes, corretivos, inoculantes, estimulantes ou biofertilizantes, quanto os produtos estão obrigados ao registro perante o Ministério da Agricultura (MAPA).

Não basta simplesmente o produto estar descrito na NCM, é necessário o seu registro em conformidade com as disposições do MAPA. Ainda que vencido esse óbice, deve ser observado que o adquirente seja fabricante dos produtos descritos na lei.

Essa conclusão encontra suporte na própria definição legal de fertilizante como sendo "a substância mineral ou orgânica, natural ou sintética, fornecedora de um ou mais nutrientes vegetais".

O Sulfato de Amônia somente será considerado fertilizante se aplicado na nutrição vegetal, ou seja, se aplicado na lavoura. No caso da autuada em que é utilizado como insumo no processo de curtimento de couros, não há que se falar em alíquota zero.

(...)

Portanto, as disposições da Lei nº 10.925/04, não se aplica as aquisições de "Sulfato de Amônio", pois a adquirente não irá empregá-lo como fertilizante e sim como insumo no processo de industrialização de Couros e Peles, não podendo a dita fiscalização alterar os conceitos legais apenas para efetuar a glosa dos créditos da impugnante.

7. - Glosa de Créditos de Produtos Adquiridos com Suspensão das Contribuições - Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora.

A interessada explica que a fiscalização entendeu que a autuada tomou crédito das Contribuições ao PIS e COFINS nas

aquisições de produtos com suspensão das contribuições prevista no art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

Entende que deveria constar na nota fiscal emitida os termos necessários ao esclarecimento do teor da transação realizada:

Ressalte-se que a legislação de regência retro citada é taxativa quanto ao que deve constar na Nota Fiscal de venda para a empresa preponderante exportadora, e ainda, deixa bem claro que a aquisição ou não, dentro do regime, fica a critério da adquirente.

Não basta que o fornecedor faça constar no corpo da Nota Fiscal que se trata de "Saida com Suspensão da Contribuição ao PIS/COFINS", é necessário que a adquirente tenha manifestado de forma inequívoca essa intenção e que tenham sido observados os requisitos previstos na IN-SRF nº 595/04.

Assim, a cada aquisição o adquirente deve manifestar o interesse em adquirir os produtos com a suspensão, restando ao vendedor a obrigação de proceder conforme previsto na legislação, Nesse caso, antes de efetuar o lançamento, a doura fiscalização deveria, diligenciar junto ao fornecedor afim de que este comprove, com documentos hábeis e idôneos, que a venda atende aos requisitos legais.

Em resumo, a fiscalização não comprovou que as Notas Fiscais relacionadas foram emitidas em conformidade com a IN - SRF 595/05 e nem com expressa manifestação da adquirente, então é lícito o aproveitamento dos créditos do PIS e COFINS, devendo ser afastadas as glosas. É o que se requer.

8. - Glosa de Créditos Calculados sobre a Aquisição de Paletes.

A impugnante discorre sobre o alcance da palavra insumo, cita normas e jurisprudências que entende aplicáveis e conclui que:

Desta feita e em virtude do exposto, há que se considerar como insumos ou custos para fins de créditos das Contribuições ao PIS e COFINS os materiais de embalagem representados pelos paletes, de acordo com a legislação de regência e apoio na doutrina e jurisprudência do CARF.

Finalmente, a impugnante requer que seja acolhida e provida a presente Impugnação e ainda que seja realizada perícia contábil, indicando desde logo o Contador, LEANDRO ANTÔNIO MARINI PIRES, CRC/SP nº 185.232/0-3, CPF 164.617.348-13, com endereço profissional à Rua Dr. Gurgel, nº 1041, Centro, CEP 19015-140 – Presidente Prudente - SP, além de formular quesitos que entende serem pertinentes.

Em julgamento datado de 27 de junho de 2014, a DRJ Ribeirão Preto/SP negou provimento à impugnação do Contribuinte (Acórdão 14-51.554), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/03/2009 a 31/12/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA À ALÍQUOTA ZERO PARA REVENDA OU INSUMO. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Aquisição tributada à alíquota zero de bem para revender ou usar como insumo não gera crédito na sistemática não-cumulativa.

RECEITA. DESÁGIO. AQUISIÇÃO DE PRECATÓRIO.

O deságio obtido na aquisição de precatório constitui receita que integra a base de cálculo da COFINS.

EMPRESA EXPORTADORA. LUCRO REAL. NÃO CUMULATIVIDADE. VALOR APURADO NO REINTEGRA. TRIBUTAÇÃO.

O valor apurado no Regime de Reintegração de Valores Tributários (Reintegra), objeto de ressarcimento em espécie ou de compensação com tributos administrados pela RFB, constitui subvenção para custeio ou operação, a qual integra a receita sujeita à incidência da Contribuição para a Cofins.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/03/2009 a 31/12/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA À ALÍQUOTA ZERO PARA REVENDA OU INSUMO. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Aquisição tributada à alíquota zero de bem para revender ou usar como insumo não gera crédito na sistemática não-cumulativa.

RECEITA. DESÁGIO. AQUISIÇÃO DE PRECATÓRIO.

O deságio obtido na aquisição de precatório constitui receita que integra a base de cálculo da PIS.

EMPRESA EXPORTADORA. LUCRO REAL. NÃO CUMULATIVIDADE. VALOR APURADO NO REINTEGRA. TRIBUTAÇÃO.

O valor apurado no Regime de Reintegração de Valores Tributários (Reintegra), objeto de ressarcimento em espécie ou de compensação com tributos administrados pela RFB, constitui subvenção para custeio ou operação, a qual integra a receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/03/2009 a 31/12/2012

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE. DESCARACTERIZAÇÃO.

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, os efeitos tributários devem ser determinados conforme os atos efetivamente ocorreram.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/03/2009 a 31/12/2012 MPF.

ORDEM ESCRITA. AUTORIZAÇÃO PARA REEXAME DE EXERCÍCIO.

Em relação ao mesmo exercício, é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. O Mandato de Procedimento Fiscal é instrumento que consubstancia a própria autorização, por se tratar de ordem escrita para exame do exercício.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

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

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 8963 a 9046) repisando os argumentos de sua impugnação.

O caso foi pautado para julgamento por este Colegiado, dando origem à Resolução n. 3402-000.811, de 23 de agosto de 2016. Nesta oportunidade, o Colegiado, nos termos do artigo 18 do Decreto 70.235/72, julgou necessária a perícia que vinha sendo requerida pela Recorrente desde a sua impugnação, para que fossem analisadas as provas e informações apresentadas pelo contribuinte, bem como quaisquer outros documentos que se fizessem necessários.

A Fiscalização apresentou seu parecer em fls 27.260 a 27.292, tendo sido dada ciência à Recorrente sobre o seu conteúdo. Esta, em 06 de outubro de 2017, apresentou sua manifestação sobre o resultado da diligência (fls 23.301 a 23.311).

É o relatório.

Voto Vencido

Os requisitos de admissibilidade dos presentes recursos já foram avaliados e acatados por este Colegiado na Resolução n. 3402-000.811, uma vez que constituem pressupostos processuais a serem inicialmente postos à apreciação no julgamento.

Passo então à análise dos argumentos da defesa.

1. Preliminares de nulidade

1.1. Pela não apreciação de provas

Alega a Recorrente que apresentou à Fiscalização toda sua documentação fiscal e contábil, mas que essa não teria sido devidamente analisada e tomada em conta na lavratura do auto de infração, o que o macularia, devendo ser decretada sua nulidade.

Entretanto, analisando o Relatório de Fiscalização de fls 2.909 a 2.939, constato que além de a Recorrente ter sido devidamente intimada para apresentar ampla documentação para permitir o trabalho de auditoria fiscal, seus livros, contratos, títulos negociados, dentre outros, foram devidamente averiguados e sopesados pela fiscalização, levando às conclusões que motivam o ato administrativo de lançamento.

Assim, afasto a nulidade aventada.

1.2. Por vícios no Mandado de procedimento Fiscal (MPF)

Não assiste razão à Recorrente quanto à alegação de nulidade do auto de infração por suposta afronta ao seu direito de contraditório e ampla defesa, sob o argumento de que não havia procedimento de fiscalização iniciado e ainda que o novo exame deveria ser motivado.

Afinal, o Termo de Início de Ação fiscal tem a função precípua de comunicar ao sujeito de que ele se encontra sob fiscalização, informando-lhe o número do MPF. Este, a seu turno, é instrumento que assegura maior transparência às relações entre o Fisco e contribuinte, permitindo-lhe certificar a autenticidade do termo, além de consultar no sítio da Secretaria da Receita Federal a fiscalização iniciada. Outrossim, embora não venha ao caso concreto, a ciência do MPF, por registrar o início da fiscalização, afasta a possibilidade de utilização dos efeitos da denúncia espontânea por parte do contribuinte (artigo 138 do CTN).

Todavia, eventuais omissões ou incorreções afligindo os citados documentos instrutórios da fiscalização não tem o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN. Somente na hipótese de o contribuinte provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que eventualmente esses vícios poderão acarretar na nulidade do crédito tributário, conforme estabelece a jurisprudência dominante deste Conselho, da qual destaco as ementas dos Acórdãos n. 2301-004.766, de 12/07/2016, 9303-003.876, de 19/05/2016 e 9101-002.132, de 26/02/2015, respectivamente:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DEFICIÊNCIAS. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) possibilita ao contribuinte certificar-se da autenticidade do termo de início de fiscalização, mediante acesso ao sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Também gera efeitos jurídicos, para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea (art. 138, CTN). Todavia, eventuais omissões ou vícios em sua emissão não

acarreta a automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa. (...)

PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal visa o controle administrativo das ações fiscais da RFB, não podendo afastar a vinculação da autoridade tributária à Lei, nos exatos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilização funcional. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN, por isso que a inexistência de MPF não implica nulidade do lançamento.

MPF – NULIDADE.

Não é nulo o lançamento por prorrogação de MPF além do prazo regulamentar, quando não comprovado o prejuízo à defesa do contribuinte. A falta de prorrogação do MPF no prazo correto, por si só, não configura cerceamento do direito de defesa e não se equipara à ausência de MPF.

No mesmo sentido, consolidou-se a jurisprudência deste Conselho, conforme se infere do enunciado da Súmula CARF nº 46: “o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.”

Ainda, cabe destacar que, conforme consta dos autos (fl.2471), o início do procedimento fiscal se deu em 17/12/2013, com o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº0810500.2013.00953. O auto de infração foi lavrado em 19/12/2013, dados que comprovam a ordem cronológica rigorosa em atendimento ao que a interessada argumenta não ter ocorrido. Ademais, quanto ao reexame, este foi realizado com ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. Com base no que havia sido constatado no procedimento fiscal, o Delegado da Receita Federal autorizou o reexame dos períodos em comento. Por fim, não cabe confundir o procedimento de refiscalização (ainda não existe um lançamento pretérito) com a revisão de lançamento tributário (existe um lançamento anterior, que só pode ser alterado nas situações descritas na lei) disciplinada pelo artigo 149 do CTN.

Por fim, o Relatório Fiscal, logo em seu início, menciona os procedimentos de fiscalização pretéritos (fls 2909),¹ depois expõe todo o histórico dos fatos originários do

¹ "O contribuinte VITAPELLI LTDA, CNPJ 03.582.844/0001-56, foi submetido a ação fiscal, MPF-diligência 08105000-2013-00697-3, MPF-fiscalização 0810500-2013-00953-0, com vistas a verificar a regularidade da apuração das contribuições para o PIS e COFINS nos períodos de apuração 03/2009 a 06/2009 (reexame de período já fiscalizado), 02/2010 a 12/2010 (reexame de período já fiscalizado) e 01/2011 a 12/2012, resultando na glosa de créditos na aquisição de produtos e lançamento de ofício para cobrança das

trabalho de fiscalização, não havendo que se falar de omissão sobre tais fatos na motivação do presente lançamento.

Assim, considerando que não há qualquer comprovação de prejuízo à defesa da Recorrente em decorrência de eventuais vícios na emissão do MPF, haja vista que ela trouxe aos autos robusta justificativa sobre todos os pontos que pertinem ao caso concreto, não há que se falar em ofensa ao 2º, inciso X, 3º e 38 da Lei nº 9.784/1999. Assim, não há afronta ao artigo 59 do Decreto 70.235/72, de modo que rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

2. Mérito

Já passando à análise do mérito do caso, inicialmente saliento que a Recorrente é empresa constituída sob a forma de sociedade limitada, cujo objeto social é a fabricação de artefatos de couro atualmente sob processo de recuperação judicial, nos termos da Lei n. 11.101/2005.

Ao auditar a empresa, a Fiscalização entendeu que teriam ocorrido diversos eventos, no período compreendido entre 31/03/2009 a 31/12/2012, que culminaram no não pagamento ou pagamento a menor da Contribuição ao PIS e da COFINS. Tais eventos e sua caracterização como infrações podem ser resumidos nos seguintes tópicos, de acordo com o auto de infração e a defesa elaborada pela Recorrente:

1. Da omissão de Receita de Deságio

1.1 Da Omissão de Receita Decorrentes de Deságio na Aquisição de Títulos e Direito Creditórios

1.2 – Aquisição de Direitos de LTN – Letras do Tesouro Nacional e NTN – Notas do Tesouro Nacional

1.3 – Omissão de Receitas de Perdão/Deságio no Pagamento de Empréstimos Bancários

2 – Omissão de Receita dos Valores de Ressarcimento do Reintegra

3 – Omissão de Receitas Decorrentes de Rapel

4 – Omissão de Receitas – Pagamentos Efetuados com Recursos Estranhos à Contabilidade

5 – Omissão de Receitas de Remissão de Dívidas por Fornecedores

6 – Glosa de Créditos sobre Compra de Produtos Sujeitos à Alíquota Zero

7. - Glosa de Créditos de Produtos Adquiridos com Suspensão das Contribuições - Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora.

8. - Glosa de Créditos Calculados sobre a Aquisição de Paletes.

Necessário, assim, analisar cada uma das infrações separadamente, com as respectivas razões de defesa.

contribuições decorrentes de omissão de receitas, tendo como consequência o reconhecimento parcial da legitimidade de créditos pleiteados em ressarcimento."

2.1. Da omissão de Receita de Deságio

2.1.1. Da Omissão de Receita Decorrentes de Deságio na Aquisição de Títulos e Direito Creditórios

Como bem se sabe, Contribuições ao PIS e COFINS não cumulativas, serão calculadas com base no seu faturamento, o qual corresponde a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, segundo as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

O deságio obtido na aquisição dos títulos de créditos, proveniente da diferença entre o valor pago e o valor do título creditório, gera um ganho patrimonial, pois a pessoa jurídica adquiriu o título por um valor de face maior do que efetivamente pagou. Embora seja discutível se tais valores são de fato receita não operacional da Recorrente, tributáveis pelas Contribuições Sociais, no caso sob apreço a questão vem sendo tratada de outro modo. Explico.

Mesmo que se parta do pressuposto que esse deságio normalmente estaria sujeito à tributação pelas Contribuições Sociais, para as empresas industriais como a Recorrente, tal tipo de ganho configura-se como receita financeira. Assim já decidiu esse Conselho, no Acórdão n. 101-95404, do qual destaco as seguintes palavras do Conselheiro Relator:

A meu ver, quer se trate de ganho em negociação com títulos ou receita financeira em forma de deságio, estaria esta parcela alheia ao conceito de faturamento para fins de incidência das referidas contribuições.

Pondero, uma vez mais, que melhor me parece tratar-se de receita financeira, pois referente a um deságio obtido na aquisição de um título. Afirmo também que tal assertiva em nada conflita com as conclusões acima de que, no presente caso, não se pode comprovar a data de aquisição e os valores despendidos. A mim, basta a certeza de que a recorrente era possuidora dos títulos no resgate.

Como é consabido, a tributação pela Contribuição ao PIS e pela COFINS sobre as receitas financeiras foi reduzida a zero durante a vigência do Decreto n. 5.442/2005, até 2015, o que engloba o período objeto do presente processo.

A Fiscalização, entretanto, transpassou tal questão e cobrou as Contribuições porque equiparou às atividades da Recorrente às de uma *factoring*, para as quais incide a Contribuição ao PIS e a COFINS sobre tais valores, que são consideradas como receita bruta, nos termos dos artigos 3º e 10 do Decreto no 4.524, de 17 de dezembro de 2002. Justificou tal equiparação, com os seguintes dizeres:

Os ganhos e acréscimos patrimoniais obtidos na aquisição de títulos de crédito com enorme deságio, no período 03/2009 a 06/2009, são de grande importância para atividade da fiscalizada, representando principal fonte de receitas da fiscalizada.

Entendo que não há respaldo jurídico para tal conclusão.

O objeto social da Recorrente, é "a indústria, comércio, importação e exportação de couros e artefatos de couro e a preparação de alimentação" (conforme consta do seu estatuto social, juntado aos autos). Para desconsiderar tal fato, a Fiscalização não poderia ter simplesmente, após a constatação de que durante 3 meses tais receitas foram significativas em suas atividades, imputar nova qualificação jurídica à empresa, a qual implica em diferente regime jurídico a ser seguido. Ora, caso houvesse fraude, sonegação ou qualquer abuso pela empresa, daí sim poder-se-ia cogitar a alteração de seu regime jurídico, ultrapassando a forma pela qual está constituída. Do contrário, ela deve prevalecer. Veja que, no limite, o raciocínio da Fiscalização implicaria em que, num período com taxas de juros e inflação exorbitantes por ocorrências econômicas, qualquer indústria passaria a ser uma *factoring*, pois passou a receber receitas muito mais significativas a esse título.

Dessarte, entendo que deve ser cancelada a autuação nesse ponto, já que a tributação sobre as receitas financeiras decorrentes do deságio de títulos, *in casu*, precatórios, estava reduzida a zero pelo Decreto n. 5.442/2005.

2.1.2.– Aquisição de Direitos de LTN – Letras do Tesouro Nacional e NTN – Notas do Tesouro Nacional

A Fiscalização considerou que a Recorrente também deixou de oferecer à tributação das contribuições para o PIS e COFINS o deságio ocorrido na aquisição de direitos creditórios relativos a títulos públicos LTN – Letras do Tesouro Nacional e NTN – Notas do Tesouro Nacional.

O mesmo raciocínio constante do item acima se aplica inteiramente ao presente, de forma que também entendo que deve ser cancelada a autuação sobre o deságio dos títulos, cuja tributação estava zerada pelo Decreto n. 5.442/2005.

2.1.3 – Omissão de Receitas de Perdão/Deságio no Pagamento de Empréstimos Bancários

No entendimento da Fiscalização, a Recorrente deixou de oferecer à tributação das contribuições para o PIS e COFINS as receitas decorrentes da aquisição de títulos de créditos com enorme deságio, representativos de dívidas bancárias da própria fiscalizada (deságio da própria obrigação). Analisando as operações da Recorrente,² considerou que os bancos abriram mão de receber a maior parte dos empréstimos em discussão devido pela fiscalizada, ocorrendo *de fato um perdão parcial de dívida*, receita que deveria ser reconhecida como receita operacional, sujeita à tributação das contribuições.

Com relação à possibilidade de inclusão de valores relativos a perdão de dívida na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, este Colegiado já se manifestou no Acórdão CARF nº 3402-004.002, quando o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, como redator designado, bem pontuou a questão, conforme os termos abaixo transcritos, com os quais coaduno integralmente:

A fiscalização tributária adotou, para fins de incidência tributária, o conceito contábil de receita veiculado, por exemplo, na Resolução CFC nº 1.374/2011, que qualificaria o "perdão de dívidas" como espécie de receita:

² Durante o processo de aquisição dos títulos de crédito, observa-se o engendramento das seguintes operações sucessivas em duas fases: 1) empresa intermediária adquire títulos de créditos da fiscalizada junto a bancos (dívidas de empréstimo da fiscalizada); 2) em curto espaço de tempo a fiscalizada adquire os títulos de crédito (dívidas de empréstimo da fiscalizada) da empresa intermediária com enorme deságio.

Reconhecimento de receitas

4.47. A receita deve ser reconhecida **na demonstração do resultado** quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da **diminuição nos passivos** (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o **decrécimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga**).

De fato, a fiscalização apontou precisamente um dispositivo de pronunciamento do Conselho Federal de Contabilidade que se presta a definir a receita, mas olvidou em distinguir que se trata de um reconhecimento de receita "**na demonstração do resultado**". Trata-se de um escopo específico e distinto do reconhecimento de receita para fins de tributação, como expressamente reconhecimento no item 8A do Pronunciamento CPC nº 30, verbis:

8A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas neste Pronunciamento. **A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como "Receita Bruta Tributável", para fins fiscais e outros.**

Como se vê, cai por terra o fundamento contábil da autuação a partir do reconhecimento, pela própria contabilidade, da diversidade entre o conceito de receita para fins de demonstração de resultado e para fins de cálculo das contribuições sociais devidas - tratam-se de finalidades absolutamente distintas que demandam registros coerentes com seus próprios escopos.

Resta, ultrapassada a fronteira de um conceito contábil de receita, o enfrentamento de um conceito constitucional e legal de receita para fins de determinação da hipótese de incidência das contribuições sociais, bem como a delimitação de sua base de cálculo.

Em se tratando de um conceito utilizado pela Constituição Federal e com reflexos nos textos do artigo 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que determinam a incidência do PIS/Cofins não cumulativo sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

Tal redação do dispositivo, como explica o Professor Marco Aurélio Greco, tem o condão de desatrelar da contabilidade o conceito de receita gerando dois efeitos opostos, mas complementares: de um lado, se contabilmente algo não está registrado como receita, mas tem essa natureza, as contribuições devem incidir; de outro lado, se algo está registrado contabilmente como receita, mas não tem essa natureza, não há

incidência das contribuições. Outro não foi o entendimento do Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, sujeito à sistemática de repercussão geral:

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.

Como não poderia deixar de ser, não cabe - nem deve caber - ao Conselho Federal de Contabilidade ou aos demais órgãos definidores de regras contábeis a definição da hipótese de incidência dos tributos brasileiro, sob pena de subversão da sistemática normativa de delimitação de competência pela Constituição e definição da incidência pelas leis.

Sob uma perspectiva histórica, o que se pode constatar é a tentativa constante de União de estender a hipótese de incidência das contribuições sociais, esbarrando sempre no conceito constitucional de receita tributável e nas limitações legais. Tal levantamento é feito de forma extremamente competente pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim, em declaração de voto apresentada no Acórdão nº 3402-003.071, julgado em Maio de 2016, cujo conteúdo reproduzo abaixo:

Historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento, entendido como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

A tentativa de a União incluir no rol de incidência das contribuições todas as receitas operacionais da pessoa jurídica tornou-se uma odisséia que teve início em julho de 1988, quando se pretendeu alterar a base de cálculo do PIS por meio da edição de dois decretos-leis.

O PIS foi instituído por meio da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, a qual previa que as empresas privadas passariam a contribuir para o fundo com duas parcelas, sendo uma com base na dedução do imposto de renda devido e outra com base no faturamento (arts. 1º e 3º).

Esse quadro legislativo se manteve até julho de 1988, quando foram editados os Decretos-Leis nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e nº 2.449, de 21 de julho de 1988, por meio dos quais as contribuições mensais até então devidas sobre o faturamento, passariam a incidir sobre a receita operacional bruta (art. 1º, V, do Decreto-Lei nº 2.445/88).

A tentativa de a União ampliar a base de cálculo do PIS por essa via foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 148.754, por meio do qual o Tribunal declarou a

inconstitucionalidade formal dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Relativamente ao financiamento da Seguridade Social, a odisseia teve início com a instituição do Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, por meio da edição do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, quando foi criada uma contribuição devida pelas empresas equivalente a 0,5% (cinco décimos por cento) do faturamento (art 1º, § 1º).

Sobreveio então a Constituição Federal de 1988 e com o passar dos anos a alíquota inicial de 0,5% do FINSOCIAL foi sendo elevada ao mesmo tempo em que foi criada a Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

Houve contestação judicial por parte dos contribuintes e o Supremo Tribunal Federal mais uma vez foi chamado a intervir. No julgamento do RE nº 150.764, o Tribunal manteve a cobrança do FINSOCIAL com a configuração existente na data da promulgação da CF/88, declarando inconstitucionais as majorações procedidas em sua alíquota após o advento da nova ordem constitucional.

Diante da inviabilidade do aumento da contribuição ao FINSOCIAL, foi editada a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, por meio da qual foi revogado o FINSOCIAL, instituindo-se a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com alíquota de 2% incidente sobre o faturamento (art. 2º).

Esse quadro legislativo se manteve até a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, por meio da qual a União mais uma vez tentou ampliar as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS redefinindo o conceito de faturamento (art. 3º, § 1º).

E mais uma vez a União viu sua tentativa frustrada, pois por meio do RE nº 390.840 o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.

Desse breve retrospecto legislativo, resulta a comprovação da assertiva inicial deste voto, no sentido de que historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento e que a intenção da União, pelo menos a partir de 1988, sempre foi ampliar o campo de incidência para abarcar a receita operacional.

Todas as vezes em que a União tentou ampliar as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS para alcançar as receitas operacionais das empresas, houve declaração de inconstitucionalidade da norma infraconstitucional.

Esse quadro mudou com o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, por meio do qual foi alterado o texto do art. 195, I, "b" da CF/88, que passou a prever a incidência das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social sobre a "receita ou o faturamento".

A partir dessa alteração constitucional, passou a existir permissão para que o legislador incluísse nas bases de cálculo das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, pois o texto constitucional utilizou o vocábulo "receita" sem nenhuma qualificação ou limitação.

Com lastro nessa alteração constitucional, foram editadas as Medidas Provisórias nº 66, de 2002 e 135, de 2003, que resultaram na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, que nas suas redações originais definiram as bases de cálculo das contribuições nos seguintes termos:

Lei nº 10.637:

*" Art. 1ª A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador **o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.***

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

§ 2ª A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...)"

Lei nº 10.833

*"Art. 1ª Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, **tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.***

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

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

(...)"

A primeira leitura desses dispositivos legais aparentemente autoriza a pretensão fiscal de incluir a na base de cálculo das contribuições qualquer tipo de receita, seja ela operacional ou não operacional.

Mas embora exista autorização na constituição para a tributação da "receita" em geral, o legislador não se valeu dessa faculdade, pois não só vinculou "a totalidade das receitas" ao termo "faturamento", mas também excluiu expressamente da incidência as receitas não operacionais nos parágrafos 3º dos arts. 1º dessas duas leis.

Nas cabeças dos arts. 1º de ambas as leis, a menção ao termo "faturamento", limita a amplitude do "total das receitas auferidas" ao total das receitas operacionais, uma vez que as receitas não-operacionais não se identificam com faturamento, já que não decorrem da execução do objeto social da pessoa jurídica.

Tal afirmação parece ser confirmada pelos parágrafos 3º dos dois dispositivos citados, que se encarregaram de excluir da incidência das contribuições as receitas não operacionais, nos seguintes termos:

Lei 10.637/2002:

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

I a IV - omissis...

V- referentes a:

a) vendas canceladas ou aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

***VI- não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.** (incluído pela Lei nº 10.684/2003)*

Lei nº 10.833/2003:

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

I- omissis

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

III e IV- omissis

V- referentes a:

a) omissis

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

(...)"

*Ao contrário do entendimento de alguns, **esse rol de exclusões das receitas não operacionais não é exaustivo**, pois o legislador, no momento da elaboração da norma, não tem condições de prever todas as hipóteses de receitas não operacionais que podem se apresentar no mundo real.*

Tanto isso é verdade que com o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, houve alteração na técnica de redação dos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois ao mesmo tempo em que o legislador especificou e limitou a incidência às receitas estabelecidas no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e no art. 183, VIII da Lei nº 6.404/76, houve ampliação do rol de exclusões de receitas não-operacionais das bases de cálculo, fato que comprova que o rol de exclusões anteriormente existente não era exaustivo. Se fosse exaustivo, não seria necessário e nem logicamente possível que uma lei posterior viesse a ampliá-lo.

Assim, se historicamente o legislador nunca pretendeu incluir as receitas não operacionais nas bases de cálculo do PIS e COFINS e se existe previsão expressa de exclusão dessas receitas nas leis que instituíram as contribuições não cumulativas, é incabível a pretensão da fiscalização tributá-las.

Com razão o Ilustre Conselheiro retrocitado. A legislação do PIS/Cofins não cumulativo vigente à época da concessão dos abatimentos previa em seu artigo 1º o seguinte:

*Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o **faturamento mensal**, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

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

Tal dispositivo enseja uma leitura conjunta com o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77, que definia expressamente o conceito de faturamento mensal e receita bruta, nos seguintes termos:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Não se está diante, no presente caso, de receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, caracterizado pela legislação de regência como o conjunto de fatos aptos a configurar a incidência do PIS e da Cofins. É preciso mais do que simples "ganho" para que se configura receita tributável, como também consignou o STF, no mesmo REEx 606.107/RS:

*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. (grifo nosso)*

No caso em tela, resta claro que o perdão de dívida - considerando aqui o fundamento da fiscalização - nunca poderia ser tratado como receita para fins de tributação (apenas para fins de demonstração de resultado da empresa), por não configurar **ingresso**. Ele não se integra ao patrimônio de forma inaugural - não há aquisição de disponibilidade nova, mas apenas eliminação de um comprometimento patrimonial existente.

E mais, não se trata de uma distinção que estamos inaugurando aqui, mas sim de elemento de discrimen não apenas consagrado jurisprudencialmente como também pela própria legislação, que não se furtou, em diversas oportunidades, em deixar claro que a eliminação de um passivo, conquanto represente um ganho, não deve ingressar na base de cálculo do PIS e Cofins, como no artigo 1º, §3º, incisos V, "b", X e XII da Lei nº 10637/02:

Art. 1º (...)

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

V - referentes a: b) **reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, QUE NÃO REPRESENTEM INGRESSO DE NOVAS RECEITAS**, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

X - de subvenções para investimento, **inclusive mediante isenção ou redução de impostos**, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

XII - **relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977;**

A lei é categórica: sempre que estiver ausente o elemento de ingresso financeiro, o "ganho" não pode se enquadrar na categoria de "receita tributável" - quando muito, no conceito de receita contábil para fins de demonstração do resultado.

Dessarte, entendo que não pode o "perdão de dívida" ser incluído na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativo, devendo serem excluídos tais valores da presente apuração.

2.2. Omissão de Receita dos Valores de Ressarcimento do Reintegra

Segundo a Fiscalização, a Recorrente deixou de oferecer à tributação das contribuições para o PIS e COFINS, não cumulativos, os valores de ressarcimento do Regime de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadora (Reintegra), que representam receita operacional a compor a base de cálculo das contribuições. Em síntese, entendeu que os valores configuram subvenção para custeio, nos moldes artigos 392 e 443 do

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), integrantes da receita operacional.

Com efeito, a Recorrente é pessoa jurídica exportadora beneficiária do Reintegra, com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção, instituído pela Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 e alterações.

Com o advento da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, foi prorrogada a aplicação do REINTEGRA às exportações realizadas no período de 04 de junho de 2013 a 31 de dezembro de 2013, tendo sido incluído, ainda, o § 12 no artigo 2º da Lei nº 12.546/2011, segundo o qual: "não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra".

Nesse contexto, poder-se-ia argumentar que somente com o advento da Lei nº 12.844/2013, vigente a partir de 19 de julho de 2013, é que restou autorizada a exclusão dos valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA da base de cálculo do PIS e da COFINS, como fez a Autoridade Lançadora no presente caso.

Todavia, entendo que os créditos provenientes do REINTEGRA configuram-se como incentivo fiscal, não ostentando, desse modo, natureza de receita ou faturamento, mas sim de redução de custos, motivo pelo qual não devem integrar a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Isto porque, como bem se sabe: **(i)** a hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e a da COFINS é a auferimento de receitas (artigos 3º da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003), vale dizer, remuneração recebida pela pessoa jurídica pelo regular exercício de suas atividades; e **(ii)** os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA têm natureza de subvenção pública com parcelas relativas à redução de custos fiscais do contribuinte.

Disto alcança-se a inequívoca conclusão de que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA *não são hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS*.

Ora, se os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA são dispêndios à menor em incorre a Recorrente por força de se tratar justamente de auxílio para a redução de custos, esse montante não pode ser considerado receita, justamente porque não há ingresso econômico nenhum ao seu patrimônio. Destarte, não sendo receita, os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA não deve ser tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS. Repita-se, tais valores não constituem receita auferida pela pessoa jurídica, pois não decorrem de negócios jurídicos praticados no exercício de sua atividade comercial. Por conseguinte, não se submetem à hipótese de incidência das contribuições.

Não é outra a lição de José Antonio Minatel:

“Basta-nos o indicativo da origem, ou seja, ingresso qualificado como benefício governamental e, pronto, estará à margem da regra de incidência das contribuições cuja base de cálculo é a receita auferida, no sentido de proveniente do exercício da atividade empresarial.”³

³ MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. MP Editora. São Paulo, 2005, p. 240.

De fato, os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA são subvenção pública, de forma que constitui renúncia de receita do Poder Público em favor da atividade privada, mas com isso, é claro, buscando o interesse público de fomentar a economia, gerando melhoramentos para a sociedade. Mais especificamente, trata de medida concedida pelo governo para desoneração real das operações de exportação, dando efetividade ao princípio do destino da tributação internacional, já que as empresas exportadoras tendem a acumular créditos, uma vez que suas saídas são imunes.

Nesse diapasão, entendimento no sentido de que os valores ressarcidos no REINTEGRA deveriam compor a base de cálculo das Contribuições Sociais em questão iria na contramão do que finalisticamente o incentivo se propõe: permitir a real desoneração as exportações. Em outras palavras, o entendimento da Fiscalização coloca a União em posição inexoravelmente contraditória, pois, de uma lado, concederia o benefícios fiscal por meio do REINTEGRA, e de outro tributaria tais valores, utilizando a Contribuição ao PIS e a COFINS. Ora, tal entendimento não pode prosperar, devendo prevalecer o intuito da legislação federal do REINTEGRA, que é justamente favorecer as empresas exportadoras, e não criar nova base para sua tributação.

Vê-se que a discussão se relaciona à não incidência tributária, de modo que é irrelevante a falta de disposição no sentido da exclusão da base de cálculo dos montantes da base de cálculo da Contribuição PIS e da COFINS.

Muito embora a questão não esteja ainda resolvida no âmbito do Poder Judiciário, destacamos abaixo julgamentos do STJ e do TRF3 que corroboram a tese aqui esposada:

Ementa

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. NÃO INCLUSÃO. REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS - REINTEGRA. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. NÃO INCLUSÃO.

1. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, "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" (AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014).

2. O art. 1º da Lei 12.546/2011 dispõe que os créditos apurados no REINTEGRA configuram incentivo fiscal que tem por objetivo reintegrar às empresas exportadoras valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.

3. Os valores provenientes do REINTEGRA, assim como o crédito presumido de 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 exportação, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Agravo regimental improvido. (AgRg nos EDcl no REsp 1443771 / RS AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL 2014/0063544-1, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, Data do Julgamento 19/05/2015, Data da Publicação/Fonte DJe 26/05/2015)

Ementa

MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. AGRAVO RETIDO. REITERAÇÃO. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. REINTEGRA. LEI Nº 12.546/2011. CRÉDITOS. PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. RECOLHIMENTO. COMPROVAÇÃO. CONJECTÁRIOS. 1. Não deve ser conhecido o agravo retido não reiterado nas contrarrazões de apelação, a teor do disposto no art. 523, §1º, do CPC/1973. 2. Pleiteia a impetrante ver reconhecido direito a crédito tributário oriundo do indevido recolhimento de PIS e de COFINS incidentes sobre créditos do REINTEGRA, e conseqüentemente, o direito à compensação dos valores recolhidos a esse título. 3. O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA, foi instituído pela Lei nº 12.546/2011 (conversão da MP nº 540/2011), tendo por objetivo reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção (cf. artigo 1º), mostrando-se aplicável às exportações realizadas até 31 de dezembro de 2012, sendo certo, porém, que com o advento da Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012, o regramento passou a ser aplicável às exportações realizadas até 31 de dezembro de 2013. Entretanto a aludida medida provisória teve seu prazo de vigência encerrado em 03 de junho de 2013 (conforme Ato Declaratório nº 36/2013 do Presidente da Mesa do Congresso Nacional). 4. Sobreveio, então, a Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, que prorrogou a aplicação do REINTEGRA às exportações realizadas no período de 04 de junho de 2013 a 31 de dezembro de 2013, tendo incluído, ainda, o § 12 no artigo 2º da Lei nº 12.546/2011, segundo o qual: "não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra". 5. Nesse contexto, poder-se-ia argumentar que somente com o advento da Lei nº 12.844/2013, vigente a partir de 19 de julho de 2013, é que restou autorizada a exclusão dos valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA da base de cálculo do PIS e da COFINS. 6. **Todavia, firmou-se o entendimento no sentido de que os créditos provenientes do REINTEGRA configuram-se como incentivo fiscal, não ostentando, desse modo, natureza de receita ou faturamento, mas sim de recuperação de custos, motivo pelo qual não devem integrar a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes do C. STJ e deste Tribunal. (...). (MS 00119616920124036119AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 354788, Relator(a) DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO**

SARAIVA, Sigla do órgão TRF3, Órgão julgador QUARTA TURMA, Fonte e-DJF3 Judicial 1 DATA:31/05/2017)

Portanto, os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA não estão sujeitos à hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativo, devendo cancelada a presente autuação fiscal nesse ponto.

2.3. Omissão de Receitas Decorrentes de Rapel

Como destacado na Resolução n. 3402-000.811, este ponto do auto de infração apresenta clara vinculação com o material probatório produzidos nesses autos. Não foi por outra razão que a própria DRJ, sobre a “Omissão de Receitas Decorrentes de Rapel”, afirmou que “neste item, o material probatório a ser trazido pela interessada seria de grande importância para o deslinde da questão. Contudo, a impugnante preferiu rebater os fatos narrados e demonstrados pela fiscalização somente com negativa geral e ainda, imputando à contabilidade do fornecedor o título de “irregular”.

Como apontado pela Recorrente, com a leitura do Termo de Verificação Fiscal (fls 2929) percebe-se que para alcançar a conclusão sobre a existência de operações com Rapel (desconto que se concede a um cliente por atingir um consumo determinado durante um período de tempo estabelecido) entre a fornecedora e a Recorrente, a Fiscalização pautou-se estritamente na contabilidade da fornecedora (Navi Carnes - Indústria e Comércio LTDA, CNPJ 02.982.267/0001-57), sem apresentar nenhum contrato ou qualquer acordo comercial entre ambas. A Recorrente, a seu turno, nega existência de tais operações de rapel, apresenta farta documentação (notas fiscais, comprovantes de pagamento, comprovantes de CNPJ, Sintegra, correspondência entre as empresas, tickets de pesagem dos produtos, dentre outros – 3679 – 8868).

Respondendo aos quesitos formulados por este Colegiado a respeito de tais operações, a autoridade fiscal de origem coloca que (fls 27286 a 27290):

Assim sendo, considerando que o fornecedor circularizado Navi Carnes: a) retificou a contabilidade reduzindo o montante das despesas de vendas, que são a título de Rapel, com a Vitapelli de R\$ 2.028.134,36 para R\$ R\$ 37.441,90; b) informou ter lançado incorretamente os valores de Rapel; c) informou ter efetivamente recebido os valores de venda, com exceção dos novos valores de Rapel apurados; assim como a empresa financeira Clari Participações ter declarado haver recebido os valores de vendas da Navi Carnes à Vitapelli, com exceção de R\$ 37.441,89, que são descontos do tipo Rapel; entende-se que o valor de omissão de receitas decorrentes de Rapel deve ser reduzido de R\$ 2.028.134,36 para R\$ 37.441,90. A receita de Rapel é uma espécie de prêmio, conforme Infopédia, pelo incremento das vendas.

(...)

Assim sendo, tendo a Vitapelli apresentado os arquivos digitais de controle das operações e pagamentos com o fornecedor Navi Carnes, consistente no arquivo 4.2.1 do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001, o entendimento é pela redução dos valores de omissão de receita a

título de Rapel (valor que representa um prêmio segundo a Navi Carnes) conforme exposto no tópico anterior.

Assim, e tendo a Recorrente esclarecido que a questão não envolve descontos (condicionais ou incondicionais, o que se confirma pelo relatório da fiscalização) voto no sentido de acolher o resultado da diligência com relação as receitas supostamente decorrentes de Rapel, de forma que o valor de omissão de receitas deve ser reduzido de R\$ 2.028.134,36 para R\$ 37.441,90.

2.4. Omissão de Receitas – Pagamentos Efetuados com Recursos Estranhos à Contabilidade

Igualmente no item 4 (Omissão de Receitas – Pagamentos Efetuados com Recursos Estranhos à Contabilidade) a questão probatória era controversa, por isso fez parte da diligência solicitada por este Conselho.

A Fiscalização entendeu que a Recorrente teria omitido receitas porque não contabilizou determinados pagamentos da aquisição de precatórios alimentícios (de Rogério Mauro D'Ávola e Astri – Assessoria e Consultoria), bem como não comprovou da origem dos recursos empregados nos pagamentos de tais precatórios que adquiriu. Nesse sentido, o artigo 40 da Lei n. 9.430/96 estabelece que a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, caracterizam, também, omissão de receita. De seu lado, a Recorrente afirma que as dívidas decorrentes da aquisição de precatórios não haviam sido pagas na data informada pela Fiscalização justamente porque assim restou determinado no processo de recuperação judicial.

Em respostas às intimações, Rogério Mauro D'Avola em 30/03/2010 informou no processo de recuperação judicial que possuía crédito quirografário no montante de R\$ 5.755.960,89. A seu turno, Atlanta Assessoria em 30/03/2010 informou que possuía crédito no montante de R\$ 1.147.397,33.

As conclusões da Fiscalização sobre o ponto foram as seguintes:

*Assim sendo, conforme informações prestadas por Rogério Mauro D'Avola e Atlanta Assessoria, as dívidas da Vitapelli relativas à aquisição de precatórios de Rogério Mauro D'Avola e Atlanta Assessoria **incluídas na Recuperação Judicial** eram de R\$ 5.755.960,89 e R\$ 1.147.397,33, respectivamente. **De acordo com o Plano, a Vitapelli efetuou os pagamentos a Rogério Mauro D'Avola nas datas e valores relacionados abaixo ou na resposta ao TDF nº 02. Segundo o plano, as dívidas não existem mais, conforme será demonstrado a seguir. Não foi apresentado qualquer comprovação e elementos de eventual acordo entre Rogério Mauro D'Avola/Atlanta e Vitapelli demonstrando os novos valores ajustados (descontos, abatimentos etc.) e condições de pagamento.***

(...)

Ao examinar as cópias do processo judicial fornecidas pela Vitapelli, verifica-se que a última parcela paga pela Vitapelli à Atlanta Assessoria e Rogério Mauro D'Avola foi a de nº 26 referente a janeiro de 2015 (vide comprovantes às fls. 27170 a 27259 extraídos do processo de recuperação judicial). A partir da 27ª parcela não existe mais no processo judicial pagamentos à Atlanta Assessoria nem a Rogério Mauro D'Avola, fato que

evidencia que não existem mais as dívidas do plano ou estas foram pagas sem contabilização, cujo último lançamento contábil data de 29/04/15, no valor de R\$ 35.184,16, em nome de Rogério Mauro D'Avola. O contribuinte Vitapelli também não demonstrou, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a exigibilidade das obrigações de dívidas nem seu montante atual. Ao pesquisar o processo de recuperação judicial não foram localizados documentos que comprovam a causa do desaparecimento da dívida e/ou seu montante atual.

Ora, o motivo que embasou este tópico do auto de infração foi justamente a falta de comprovação dos pagamentos das dívidas que a Recorrente assumiu com a compra de precatórios alimentícios.

Ocorre que, como ficou demonstrado na diligência, tais pagamentos não ocorreram antes porque foram incluídos no plano de recuperação judicial da Recorrente.

Como bem se sabe, o processo de recuperação judicial tem rito próprio, estabelecido pela Lei n. 11.101/2005, sempre no intuito de viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica (artigo 47). Nestes termos, o pagamento dos credores deve seguir o plano de pagamento votado em Assembleia pelos credores da empresa recuperanda. Qualquer pagamento fora dos termos propostos no plano pode configurar, inclusive, fraude contra os credores habilitados.

Assim, entendo que as razões pela qual a fiscalização motivou a omissão de receita (não contabilização da dívida e falta de comprovação dos recursos) foram postas de lado pelo resultado da diligência, que provou que as dívidas só poderiam ser pagas em momento oportuno (nos termos do plano de recuperação judicial, onde foram incluídas) e o foram, pelo menos em parte. Se algumas parcelas da dívida que a Recorrente possui com seus credores não foi adimplida, no decorrer do tempo em que se arrastou o processo de recuperação judicial, nada altera a conclusão de que a presunção de omissão de receitas estabelecida pelo artigo 40 da Lei n. 9.430/96 foi afastada no presente caso.

Nesses termos, julgo que deve ser cancelada a autuação fiscal sobre a "Omissão de receitas - Pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade".

2.5. Omissão de Receitas de Remissão de Dívidas por Fornecedores

Segundo a autoridade lançadora, a Recorrente deixou de oferecer à tributação das contribuições para o PIS e COFINS as receitas decorrentes da remissão de dívidas devidas a fornecedores.

Pela leitura do Termo de Verificação Fiscal,⁴ constatamos que a questão aqui controvertida é a mesma tratada por este voto no item 2.1.3. desse voto a respeito da não incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre o "perdão de dívida"

⁴ Nas palavras da Fiscalização: "A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponível se concretiza no momento do ato remittente.

Assim, mais uma vez faço referência às razões do Acórdão CARF nº 3402-004.002, julgado por este Colegiado, no sentido de entender que o perdão de dívida não caracteriza receita passível de ensejar a referida tributação, devendo ser cancelado o auto de infração nesse aspecto.

2.6. Glosa de Créditos sobre Compra de Produtos Sujeitos à Alíquota Zero

A Recorrente sofreu esta parte da autuação porque, no entender da autoridade fiscal, calculou créditos indevidamente das contribuições para o PIS e COFINS na aquisição Sulfato de Amônio, NCM 31022100, sujeito à alíquota zero.

Em sua defesa, a Recorrente argumenta que o Sulfato de Amônia somente seria considerado fertilizante se aplicado na nutrição vegetal, ou seja, se aplicado na lavoura. No caso da autuada em que é utilizado como insumo no processo de curtimento de couros, não há que se falar em alíquota zero.

Pois bem. O artigo 1º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004 estabelece:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

O Decreto nº 5.630, de 22 de dezembro de 2005, que regulamenta a redução a zero das alíquotas da Contribuição ao PIS e da COFINS de que trata o artigo 1º da Lei 10.925/2004, estabelece nos §§ 1º e 2º do artigo 1º, abaixo aduzidos, que os produtos do capítulo 31 estão beneficiados com a redução a zero da alíquota.

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e suas matérias-primas;

[...]

§ 1º A redução de alíquotas de que trata o caput não se aplica à receita bruta decorrente da venda de produtos classificados no Capítulo 31 da NCM destinados ao uso veterinário.

§ 2º A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso das matérias-primas de que

Logo, a presente insubsistência do passivo não há de ser tratada como receita financeira, mas como receita relativas a outros resultados operacionais. Assim sendo, os valores lançados na contabilidade a título de descontos obtidos, constituem, de fato, pela falta de comprovação, uma remissão parcial de dívida por parte dos fornecedores, que é receita tributável das contribuições para o PIS e COFINS, devendo ser exigido de ofício as diferenças cabíveis de PIS e COFINS nos montantes especificados no Anexo VI do Relatório de Fiscalização"

tratam os incisos I e II do caput, aplica-se somente nos casos em que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos neles relacionados.

De acordo com a DACION do fornecedor Plant Bem Fertilizantes S/A, verifica-se indubitavelmente que seus produtos são vendidos exclusivamente com benefício fiscal da alíquota zero. Além disso, o referido fornecedor indicou no campo “Informações do Contribuinte” das Notas Fiscais *tratar-se de fertilizantes* para uso agrícola.

Dessarte, inexistente na legislação a condição aventada pela Recorrente (sobre a destinação dos produtos para nutrição vegetal/lavoura) para que o fertilizante seja considerado hábil para a redução à zero da alíquota da Contribuição ao PIS e da COFINS. Ademais, de toda forma é descabida a defesa, à medida que restou comprovado pela Fiscalização que as saídas do produto do fornecedor foram com alíquota zero, fato do qual não se defendeu a Recorrente.

Ora, como não poderia deixar de ser, o artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 determinam que não se pode descontar créditos relativos às contribuições para o PIS e à COFINS, decorrentes de aquisições de bens ou serviços com alíquota zero:

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: [...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Portanto, não há razão para a reforma a decisão recorrida a respeito dos créditos indevidamente aproveitados, pois relacionados à compras de produtos sujeitos à alíquota zero.

2.7. Glosa de Créditos de Produtos Adquiridos com Suspensão das Contribuições - Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora.

Nas razões apresentadas pela Fiscalização, ficou evidenciado seu entendimento no sentido de que a Recorrente *aproveitou indevidamente créditos* das contribuições para o PIS e COFINS na aquisição de produtos com suspensão das contribuições prevista no art. 40 da Lei 10.865/2004, *in verbis*:

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

[...]

§ 2º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão "Saída com suspensão

da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

Nas palavras do Termo de verificação Fiscal:

De acordo com informações constantes das notas fiscais do item 4 do Anexo V do Relatório de Fiscalização, a fiscalizada adquiriu os produtos com suspensão da exigibilidade das contribuições, por ser pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Dessa forma, os produtos do item 4 do Anexo V do Relatório de Fiscalização adquiridos com o benefício de suspensão da incidência das contribuições estabelecido pela Lei 10.865/2004, art. 40, não gera direito creditório para a interessada, cabendo a glosa dos créditos de PIS e COFINS aproveitados indevidamente

Todavia, parece que a Recorrente não compreendeu bem o motivo da autuação, defendendo-se no sentido de que a fiscalização teria glosado o crédito porque não ela comprovou que as Notas Fiscais relacionadas foram emitidas em conformidade com a IN - SRF 595/05.⁵

Realmente não foi esse o motivo apresentado no lançamento tributário, mas sim de que empresas exportadoras, por fazerem aquisições de MP, PI e ME de fornecedores que não pagam a Contribuição ao PIS e da COFINS - justamente por existir previsão legal de suspensão da tributária nas vendas à empresas exportadoras -, não têm direito ao crédito das contribuições. Evidentemente não poderiam ter o crédito, pois não houve incidência dos tributos na etapa anterior.

Na resposta à diligência solicitada por este Colegiado, restou consignado que "as compras efetuadas com suspensão do PIS e COFINS na aquisição são lançadas na contabilidade com aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, isto é, não houve segregação contábil, em contas específicas, das compras com suspensão." Assim, não há nem a possibilidade de segregar as operações de compra pela Recorrente que, não atingidas pela suspensão das Contribuições, poderiam dar direito ao crédito, conforme o artigo 14 da IN SRF 595/05⁶ e da Solução de Consulta 102 de 17 de Abril de 2008.⁷

⁵ Art. 8º A suspensão da exigibilidade das contribuições ocorrerá, em relação às MP, aos PI e aos ME, quando de sua aquisição por pessoa jurídica preponderantemente exportadora habilitada ao regime de que trata esta Instrução Normativa, observado que:

I – a pessoa jurídica adquirente deve declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem assim indicar o número do ADE que lhe concedeu o direito; e
II – nas notas fiscais relativas às vendas de MP, PI e ME, deve constar a expressão “Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, acompanhada da especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE a que se refere o art. 6º.

⁶ Art. 14. A pessoa jurídica habilitada ao regime poderá, a seu critério, efetuar aquisições de MP, PI e ME fora do regime, não se aplicando, neste caso, a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na venda daquelas mercadorias.

Parágrafo único. As MP, os PI e os ME adquiridos sem o benefício da suspensão geram direito ao desconto de créditos apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

⁷ SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 102 de 17 de Abril de 2008

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO PARCIAL DA INCIDÊNCIA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. Empresa preponderantemente exportadora, regularmente

Não fosse o bastante, avaliando as notas fiscais dos fornecedores da Recorrente (Basequímica, Agro Química, Cooprocál, Cortume Carioca), constatou que todos, efetivamente, fizeram as vendas com a suspensão da Contribuição ao PIS e da COFINS. Isto corrobora, mais uma vez, a inexistência do direito ao crédito.

Dessarte, não há motivo para a reversão das glosas de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS indevidamente aproveitados pela Recorrente.

Uma única exceção deve ser feita, que diz respeito ao fornecedor Manuchar, que levou aos seguintes apontamento da autoridade de origem:

Diante do exposto, as aquisições especificadas acima do fornecedor Manuchar através das notas fiscais nº 5864 e 7349 não dão direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS pois trata-se de adubos (fertilizantes) classificados no Capítulo 31, sujeitos a alíquota zero. Quanto a aquisição do produto nota fiscal nº 5896: a) apesar do vendedor Manuchar ter declarado na nfe de venda a suspensão do PIS e COFINS conforme art. 40 da Lei 10865 de 30/04/04; b) da Vitapelli ter apresentado pedido de faturamento das vendas com suspensão das contribuições, o fornecedor alegou ter reconhecido a incidência das contribuições. Assim, as aquisições das nfe 5864 e 7349 não dão direito a créditos por serem relativas a produtos alíquota zero, todavia a aquisição da nfe 5896 o entendimento é pela possibilidade de aproveitamento.

A questão levantada pela Fiscalização na resposta à diligência para manter a glosa, a respeito dos produtos serem sujeitos à alíquota zero, não consta nos motivos elencados pelo lançamento tributário, que dizem respeito exclusivamente ao fato de as compras serem feitas com suspensão dos tributos, portanto sem direito ao respectivo crédito.

Pela comparação entre os fundamentos originais da autuação e os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal quando da apresentação do relatório de diligência, constata-se existir inequívoca alteração dos fundamentos do lançamento tributário.

Tal situação não se coaduna com as hipóteses de revisão de lançamento de ofício traçadas pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional (todas as informações requeridas pela autoridade fiscal foram sempre prontamente prestadas pela Recorrente, não havendo que se falar em qualquer falsidade, erro ou omissão), muito menos com o procedimento necessário de lançamento complementar para cobrança de qualquer agravamento, imposto pelo artigo 18, §3º do Decreto 70.235/1972.⁸ Ademais, trata-se nitidamente de afronta à vedação de alteração

habilitada ao regime de suspensão da incidência da contribuição para o PIS/Pasep, pode aproveitar os créditos, na incidência não-cumulativa dessa contribuição, apurados na forma do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, referentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, nas quais não tenha havido a suspensão de incidência prevista pelo 40 da Lei no 10.865, de 2004, desde que sejam feitos os registros e controles discriminando quais foram feitas com o benefício do regime de suspensão e quais não o foram, de acordo com o disposto pela IN SRF no 595, de 27 de dezembro de 2005.

⁸ Sobre o tema, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López esclarecem que: “11.44. Auto de Infração Complementar – Agravamento Ao comentar o artigo 15, parágrafo único, discorreremos sobre o agravamento da exigência por auto de infração complementar e os limites à revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa. Já vimos também, que agravar, do latim *aggravare* significa tornar pior, mais grave, mais pesado, exacerbar. Luiz Henrique Barros de Arruda²⁷⁶ escreve, com muita propriedade, que "O termo agravar, na acepção do Decreto nº 70.235/72, não significa apenas tornar a exigência mais onerosa, mas compreende também

de critério jurídico retroativamente no bojo de lançamento tributário contra o mesmo sujeito passivo, estampada no artigo 146 do próprio CTN.

Delimitando o que seria passível de mudança no âmbito do lançamento tributário, a doutrina é uníssona no sentido de que “o erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o erro de fato; nunca o erro de direito.”⁹

Embora haja enorme debate sobre a tal segregação entre “erro de fato” e “erro de direito”, é precisa a verificação de Luis Eduardo Schoueri no sentido de que quando o aplicador do Direito vê no mesmo fato características que antes não foram relevantes para a interpretação a seu respeito, levando a uma nova valoração jurídica desse mesmo fato, estar-se-á direito do erro de direito e, portanto, da limitação imposta pelo artigo 146 do CTN.¹⁰

Não há dúvida que é justamente sobre tal hipótese que nos debruçamos nesse caso.

Se a autoridade fiscal não aprofundou o trabalho sobre serem determinadas compras sujeitas à alíquota zero no momento do lançamento tributário, não cabe agora fazer tentativa de salvar o lançamento tributário por interpretação diversa (nova valoração jurídica dos fatos que sempre estiveram presentes no caso) sem motivo jurídico e fático para tanto. Inclusive, nesse sentido decidiu este Colegiado no Acórdão n. 3402-002.987.

Outrossim, é preciso destacar que o fornecedor afirmou e comprovou que as saídas dos produtos supostamente tributados à alíquota zero efetivamente ensejaram o Recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. Portanto, evidentemente deve ser dado direito ao crédito à Recorrente sobre tais aquisições.

Por esses motivos entendo que deve ser reconhecido o direito ao crédito aproveitamento pela Recorrente das aquisições do fornecedor Manuchar, que tenham sido comprovadamente sujeitas à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS (NF's 5864 e 7349), bem como daquela já reconhecida como hábil pela autoridade fiscal para dar direito ao crédito (NF 5896).

2.8. Glosa de Créditos Calculados sobre a Aquisição de Paletes

A questão deste tópico da autuação é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

De qualquer sorte, vale repisar e evolução jurisprudencial administrativa sobre a matéria, que culminou no conceito aqui adotado para a solução da lide.

Quando primeiramente instado a se manifestar sobre o tema, este Conselho convalidou o restritivo entendimento esposado pela Receita Federal, materializado nas Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04. Ou seja, transportou-se o conceito de insumo do IPI para sistemática de PIS e COFINS não cumulativos. Assim, o CARF entendia

modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos, a exemplo do que requer a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar, nos termos do artigo 18, parágrafo terceiro." Só quem pode constituir o crédito tributário por meio do lançamento é quem possui a competência para, em exames posteriores, realizados no curso do processo, verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, proceder ao agravamento da exigência fiscal (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, 2004, p.262).

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, p. 445..

¹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 534.

que ao contribuinte somente seria legítimo descontar créditos referentes às aquisições de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários, os quais deveriam ser incorporados ou desgastados pelo contato físico com o produto final, para serem considerados insumos ensejadores de crédito de PIS e COFINS (e.g. Acórdão n. 203-12.469).¹¹

Num segundo momento, já assumindo a impropriedade de se aplicar como critério para aferir o crédito PIS e COFINS não cumulativos aquele do IPI - uma vez que materialidades destas espécies de tributos são completamente distintas, sendo a do IPI, circunscrita ao âmbito da industrialização, enquanto a das Contribuições, é mais abrangente, por ser a receita como um todo) -, o CARF passou a utilizar as regras de dedutibilidade de despesa constante na legislação do imposto sobre a renda (“IR”) para a definição de insumos (e.g. Acórdão n. 3202-00.226).¹² Nesse sentido, a jurisprudência do CARF acabou conferindo uma amplitude maior ao conceito de insumo para o direito de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, entendido como qualquer despesa, desde que necessária à consecução do objeto social da pessoa jurídica.

Finalmente, a jurisprudência deste Conselho chegou então a um terceiro momento, no qual se consolidou que o direito a tomada de crédito da Constituição ao PIS e da COFINS “denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ”.¹³ Essa é a atual, e, a meu ver, correta orientação do CARF a respeito do tema.

Com isso, constata-se que este Tribunal passou a defender uma abrangência específica para o conceito de insumo com relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, levando em conta a materialidade das contribuições (receita), pelo que se impõe conceder o crédito relativo a custos indispensáveis à produção e, portanto, à geração de receita (e.g. Acórdão n. 3302002.674).¹⁴

Exatamente neste sentido, este Colegiado tem adotado como parâmetro o conceito de “custo de produção”, nos termos dos artigos 289 a 291 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99¹⁵ (Acórdão 3402-002.881),¹⁶ para a solução dos casos controversos entre contribuintes e Fisco.

¹¹ AC nº 203-12.469, Processo nº 137.818, rel. Odassi Guerzoni Filho, sessão de 17 de outubro de 2007.

¹² AC nº 3202-00.22, Processo nº 11020.001952/2006-22, rel. Gilberto de Castro Moreira Junior, sessão de 08 de dezembro de 2010.

¹³ AC nº 9303002.801, Processo nº 13052.000441/200307, rel. Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 23 de janeiro de 2014.

¹⁴ AC nº 3302002.674, Processo nº 13971.720063/200814, rel. Fabiola Cassiano Keramidias, sessão de 19 de agosto de 2014.

¹⁵ Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

Pois bem. Adotando o citado conceito para a aferição da legitimidade ou não da tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, faz-se necessário analisar *in casu* a essencialidade dos insumos no processo formativo da receita.

Para essa análise, contudo, cumpre salientar que o presente processo é originário de auto de infração, e não de pedido de reconhecimento de crédito para compensação pelo contribuinte.

Tal fato é importantíssimo para o deslinde da controvérsia, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus da prova (artigo 373 da Lei n. 13.105/2015, o “Novo Código de Processo Civil”).¹⁶

Com efeito, este Colegiado, no próprio Acórdão 3402-002.881 citado linhas atrás, adotou este parâmetro para a solução de caso onde também se julgava auto de infração em que a Fiscalização glosou créditos tomados pelo contribuinte, por utilizar como fundamento as Instruções Normativas n. n. 247/2002 e 404/2004, vale dizer, o conceito de insumo de IPI. Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao *sub judice*:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo

Quebras e Perdas

Art. 291. Integrará também o custo o valor:

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

¹⁶ Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2007 NULIDADES. A existência de motivação clara e explícita do ato administrativo, que rende ensejo à interposição de defesa robusta, não rende ensejo à decretação de nulidade. ÔNUS DA PROVA. Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. (...).

(...)

É com isso que lidaremos no julgamento deste processo: afastado o significado de "insumo" adotado pelo fisco, o trabalho deste colegiado ao analisar as planilhas de glosa em espécie se resumirá em confrontar o item glosado com os dados técnicos trazidos pela defesa para determinarmos se o item está apto ou não a gerar o crédito. A autuação só será mantida em relação aos itens que comprovadamente não atendam aos requisitos legais para gerarem o crédito.

Especificamente com relação aos paletes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, na recente data de novembro de 2017, proferiu decisão que bem sintetiza o mais afinado entendimento deste Conselho a respeito do direito a tomada de crédito. Trata-se do acórdão n. 9303-005.908, de Relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

Do voto conselheiro relator, destaco os seguintes trechos, que tratam justamente do direito ao creditamento relativo aos paletes:

"A última contestação diz com o creditamento com relação aos seguintes itens: paletes, estrados, ripas e etiquetas.

Segundo informa a contribuinte (informação também não confrontada), tais itens são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final. Portanto, são integralmente consumidos no processo produtivo, e, depois de protegerem o produto até o destino final, são descartados pelo adquirente, não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte.

No ponto, cabe assinalar que esta Turma de CSRF vem entendendo que as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torná-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9303-004.174, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, assim ementado:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito da Cofins pela sistemática não cumulativa. (g.n.)

No voto condutor do acórdão, a relatora reproduziu, em apoio à sua tese, aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, o qual abraçou idêntico entendimento:

PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE,

QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Agravo regimental improvido. (g.n.)

(STJ, Rel. Humberto Martins, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 - SC, julgado em 15/04/2010)

Ressaltamos, ainda, o fato de que a própria RFB parece indicar uma alteração de entendimento, uma vez que, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, após a reprodução dos atos legais e infralegais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo, concluiu que, no conceito de insumos, incluem-se os bens ou serviços que "vertam sua utilidade" sobre o bem ou o serviço produzido. Confira-se:

"!14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou
a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços. (g.n.

Traçadas essas premissas, passemos ao caso concreto.

Tendo em vista os requerimento feitos por este Conselho na Resolução 3402-000.811, a Recorrente foi intimada em 14/10/2016 por meio do TDF nº 01 a apresentar os elementos e esclarecimentos discriminados a seguir a respeito da utilização dos paletes em seu processo produtivo, o que foi feito no seguinte sentido:

3.º - As matérias primas (couro verde e salgado) são recebidas a granel, geralmente entram diretamente no processo produtivo, movimentando-se através de transportador aéreo. (foto 1 e 2)

Durante o processo produtivo úmido (ribeira, caleiro e curtimento wet blue) as peles são movimentadas através do transporte aéreo ou caixas. (foto 3 e 4)

Após o curtimento wet blue os couros são classificadas e paletizadas para embarque ou direcionadas para o recurtimento/semi-acabado. (foto 5)

Durante o processo de semi acabado os couros são manuseados em caixas, enquanto úmidas (foto 4), e cavaletes após a secagem.(foto 6, 7 e 8)

Os couros em semi acabado são classificados, medidos e embalados em pallets revestidos de filme plástico com destino ao mercado externo. (foto 9 e 10)

A movimentação entre o semi acabado e acabado é feita sobre os cavaletes, em processo idêntico ao semi acabado.(foto 11, 12 e 13)

Os couros produzidos (wet blue, semi acabado e acabado) são embalados (paletizados) e transportados até o Porto de Embarque e estufados em containeres com destino ao mercado externo. (fotos 14, 15,16 e 17)

Outros insumos (produtos químicos) são recebidos paletizados ou em contêineres (foto 18 e 19)

Disto, parece bastante claro que no caso da Recorrente encontram-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais, quais sejam: *i)* a importância dos paletes para a preservação dos produtos exportados, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos (artefatos de couro, cuja delicadeza é de conhecimento geral) destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final no exterior; *ii)* seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo

descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte. Afinal, os produtos são exportados, portanto não regressam os paletes para sua origem no Brasil.

Com tais razões, deve ser cancelado o lançamento a respeito da glosa de créditos relativos aos paletes.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, com relação à i) omissão de receitas, tratadas nos tópicos 2.1.1., 2.1.2. e 2.1.3. do presente voto; ii) omissão de Receita dos Valores de Ressarcimento do Reintegra (tópico 2.2. do voto); iii) omissão de receitas "decorrentes de Rapel" (tópico 2.3. do voto); iv) omissão de receitas – Pagamentos Efetuados com Recursos Estranhos à Contabilidade (tópico 2.4. do voto); v) omissão de receitas de remissão de dívidas por fornecedores (tópico 2.5.); vi) glosa de créditos calculados sobre a aquisição de paletes.

Relator Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Voto Vencedor

Com a devida vênia, fui designado a redigir o presente voto vencedor, uma vez que a maioria do Colegiado não acompanhou o entendimento da eminente Relatora quanto à não caracterização dos itens a seguir listados como receitas sujeitas a incidência do PIS e da COFINS:

- a) Perdão/Deságio no Pagamento de Empréstimos Bancários (item 2.1.3);
- b) Valores de Ressarcimento do Reintegra(item 2.2); e
- c) Remissão de Dívidas por Fornecedores (item 2.5).

O principal objeto da lide quanto a esses três pontos envolve o conceito de receita para a legislação do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, sendo que a Relatora defendeu que os valores contabilizados relativos a Perdão/Deságio no Pagamento de Empréstimos Bancários, Valores de Ressarcimento do Reintegra e Remissão de Dívidas por Fornecedores não possuem a natureza de receita. Segundo o seu entendimento, somente ocorre a caracterização de receita quando há ingresso financeiro de recursos que se integre no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, fato que não ocorreu no caso ora analisado. A maioria da turma colegiada, entretanto, concordou com o entendimento da Autoridade Tributária ao atribuir natureza jurídica de receitas operacionais as parcelas em discussão, mantendo a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme fundamentos a seguir expostos.

Os itens “a” e “c” no presente voto serão analisados em conjunto por apresentarem identidade de natureza jurídica, caracterizada como remissão de dívidas.

Perdão/Deságio no Pagamento de Empréstimos Bancários e Remissão de Dívidas por Fornecedores

Percebe-se pela leitura dos autos que a recorrente é sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujas redações em 2009 eram as abaixo transcritas:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito

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

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

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

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

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (a Lei nº 10.833/2003 ampliou a exclusão para "não operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente", aplicando-se ao PIS/Pasep, de acordo com o artigo 15 da referida lei)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

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

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

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Constata-se pela legislação transcrita que a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa é bem ampla, incluindo todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Além disso, a legislação também prevê as exclusões desta base de cálculo. Também não se identifica no dispositivo legal legal transcrito previsão para a exclusão da remissão de dívidas da incidência do PIS e da COFINS não cumulativos. Assim, resta verificar se esses valores se subsumem ao conceito de receita.

A Relatora, em seu voto, insistiu na tese da necessidade de ingresso positivo de recurso que implique repercussão patrimonial positiva para que o evento seja caracterizado como receita para quem auferir.

A maioria do Colegiado discordou dessa assertiva por entender que não apenas o ingresso de recursos na entidade com aumento do seu ativo (sem contrapartida no passivo) representa receita, mas também aqueles benefícios **econômicos** decorrentes de diminuição de passivo, sem contrapartida diminutiva no ativo, têm efeito positivo patrimônio líquido da entidade, da mesma forma se caracterizando como receita.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis confirma esse entendimento na sua definição de receita:

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada

por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

(negritos nossos)

Conclui-se que receita é o ingresso **econômico** representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resulta em aumento de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Nesse sentido, o Perdão/Deságio no Pagamento de Empréstimos Bancários e a Remissão de Dívidas por Fornecedores possuem natureza jurídica de receitas decorrentes de ingressos econômicos, caracterizadas por um ingresso econômico decorrente da redução de um passivo sem a redução cocomitante de um ativo, resultando em um acréscimo de riqueza refletida no patrimônio da entidade.. A não inclusão desses eventos na base de cálculo do PIS e da COFINS somente seria possível por meio de previsão em lei. Não havendo previsão legal para tanto, correto está a tributação dessas receitas pelas contribuições em comento.

Estando evidente que as remissões de dívidas em comento se caracterizam como receitas, resta apurar se são “receitas financeiras” sujeitas a alíquota zero (art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004), como pugna a Reclamante em seu Recurso, ou como “outras receitas operacionais”, conforme afirma a Fiscalização.

Aduz a recorrente, sem razão, que, no caso concreto, estar-se-ia diante de uma situação em que foi concedido um desconto em razão do pagamento antecipado da dívida, sendo que os descontos obtidos quando do pagamento antecipado da dívida estariam compreendidos dentro do conceito de receitas financeiras.

Equivoca-se a recorrente porque não há elementos suficientes nos autos para determinar se efetivamente tratam de descontos por antecipação no pagamento de dívida, mas, ao contrário, os documentos juntados pela fiscalização indicam tratar unicamente de remissão de dívidas obtidas pela recorrente. Os descontos financeiros obtidos e classificáveis como receitas financeiras decorrem, normalmente, de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores ou de outros títulos, o que não é o caso dos valores recebidos pela recorrente, conforme citado no Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI (Editora Atlas, 2010, p. 515).

c) RECEITAS FINANCEIRAS

Como receitas financeiras, ha:

Descontos obtidos, oriundos normalmente de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores e de outros títulos.

O voto recorrido bem ressaltou que as receitas ora analisadas não guardam características de receitas financeiras, *in verbis*:

O desconto tem natureza de receita financeira quando há novação em virtude de uma contraposição de fatores favoráveis e desfavoráveis (pagamento antecipado que gera uma redução de juros – recebimento em função do tempo de recebimento do

crédito), o que é diferente do caso em tela que retrata uma remissão da dívida (ato liberatório da credora em favor da devedora), pela qual houve um abandono do próprio capital (principal).

Trechos da Solução de Consulta da 6ª região fiscal também confirmam a natureza jurídica da remissão de dívida como “Outras Receitas Operacionais”:

*SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA
FEDERAL 6ª REGIÃO FISCAL*

DECISÃO Nº 297 de 21 de dezembro de 2000

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: INSUBSISTÊNCIA PASSIVA. À baixa de valor registrado no passivo, por insubsistência da obrigação de pagar (insubsistência passiva) corresponde uma receita tributável, no momento desta baixa.

11.8. Até então, não se discutia acerca da natureza jurídico-contábil-tributária do perdão de dívida a fim de caracterizá-la como "receita financeira" ou como "outras receitas operacionais". Entretanto, na medida em que tal questão passa a importar tributariamente, uma vez que a receita financeira tem alíquota zero para fins de Cofins e de PIS, relativamente a empresas inseridas no regime de não cumulatividade destas contribuições (art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004), deve-se dissecar tal ato.

11.8.1. A remissão, segundo Maria Helena Diniz, é:

o perdão da dívida pelo credor, colocando-se este na impossibilidade de reclamar o adimplemento da obrigação. A remissão das dívidas é a liberação graciosa do devedor pelo credor, que voluntariamente abre mão de seus direitos creditórios, com o escopo de extinguir a obrigação, mediante o consentimento inequívoco ou tácito, do devedor, desde que não haja prejuízo a direitos de terceiro (CC, art. 385). Para Carvalho de Mendonça (apud Clóvis Beviláqua, Código Civil Comentado, cit., p. 215) seria a "renúncia gratuita do crédito", incondicionalmente manifestada pelo credor em benefício do devedor.

(...) a remissão é um direito exclusivo do credor de exonerar o devedor, visto ser a extinção dos direitos creditórios pela simples vontade do credor (DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. V. 2: teoria geral das obrigações. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. pp. 377379).

12. Do exposto, conclui-se que o perdão de dívida pela credora é um ato jurídico que faz crescer o patrimônio da devedora, de modo que revela capacidade contributiva (objetiva), que, por caracterizar uma receita operacional (diversa da receita financeira), implica receita tributável pela Cofins e pelo PIS, com a alíquota superior a zero (diversamente do que trata o art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004).

13. Não obstante o já exposto, o inciso II do art. 116 do CTN deixa claro que de uma situação jurídica exsurge uma obrigação tributária.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

II tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

13.1. Tendo em vista o inciso II acima, não se pode olvidar da legislação aplicável. Observa-se que no contrato ou nos registros do Bacen, constantes dos autos, não há qualquer referência que o perdão da dívida em comento tivesse sido em função de uma doação. Mas, mesmo que fosse uma doação, também seria o caso de tributação a contrario sensu, por força do art. 443 do Decreto nº 3.000, de 17/06/1999 (regulamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza RIR/99).

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e DecretoLei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

13.2. A remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da

receita financeira). Para que não fosse tributável haveria a necessidade de norma isentiva, a qual deve ser interpretada literalmente, segundo o art. 111, II, do CTN. Nesse diapasão, bem expõe Sacha Calmon ao dizer sucintamente que "interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical.

Interpretar estritamente é não utilizar interpretação extensiva" (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 576).

(...) II outorga de isenção;

13.3. Tanto é assim que relativamente à doação recebida pelas pessoas físicas há uma norma isentiva no que se refere ao donatário, conforme o art. 39, XV, do RIR/99: "Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...) XV O valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XVI, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 23 e parágrafos)"; o que não ocorre quando a pessoa jurídica é donatária, salvo o disposto no art. 443 do RIR/99 (já transcrito).

13.4. Também não se pode olvidar que a equidade não pode ser utilizada para elidir o pagamento do tributo, conforme dispõe o § 2º do art. 108 do CTN ("O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo devido"). Sacha Calmon bem resume ao escrever que "a equidade é o sumo do bem e da compreensão na aplicação da lei (dura lex sed lex), mas não pode dispensar o pagamento do tributo devido" (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 570).

Conclusão

17. A vista do exposto, conclui-se que em decorrência da remissão de empréstimo com prazo de carência:

17.1. (...)

17.2. ii) A remissão de dívida referente ao capital importa para o devedor (remitido) receita operacional, diversa da receita financeira, o que implica fato imponible tributário da Cofins, do PIS, estas com alíquota superior a zero (diversamente do que trata o art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, do IRPJ e da CSLL, concretizado no momento do ato jurídico remitente, por ser uma insubsistência do passivo (ativa).

A receita que compõe a base de cálculo dos tributos "é o perdão, e não os juros"; os juros tem seu prazo decadencial de cobrança pelo credor, junto ao devedor, e seu fato constitutivo é a fluência das datas de vencimento; ao passo que os tributos tem como fato gerador o "resultado positivo caracterizado pelo perdão dos juros passivos do devedor, no caso, o fiscalizado Camacácia Silvopastoril Ltda, que obteve resultado positivo ao deixar de dever juros já em atraso.

(negritos nosso)

Este colegiado também já se pronunciou em outras oportunidades sobre a matéria, a teor dos Acórdãos nº 1401-001.114 e 3201002.117, cujas ementas parciais transcrevem-se, respectivamente:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO

O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais".

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponível se concretiza no momento do ato remitente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2002

PERDÃO DE DÍVIDA. PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

O perdão de dívida importa para o devedor acréscimo patrimonial, caracterizando-se como receita operacional, cujo valor deve ser computado na base de cálculo do PIS apurado no regime não cumulativo.

Recurso Voluntário negado

Assim, as remissões de dívidas no pagamento de Empréstimos Bancários e de Dívidas por Fornecedores se constituem em **receitas tributáveis**, decorrentes de um acréscimo patrimonial para o devedor, pela redução de um passivo, sem correspondente redução do ativo, que não se qualificam como **receitas financeiras**, vez que não decorrem de antecipação de pagamento de dívidas, mas sim de perdão concedido pelos credores, estando corretamente classificadas como "Outras Receitas Operacionais", conforme restou comprovado nos autos.

Valores de Ressarcimento do Reintegra

O lançamento fiscal foi motivado pelo entendimento da Autoridade Tributária de que a empresa deixou de incluir na base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos os valores de ressarcimento do Regime de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadora (Reintegra), que representam receitas operacionais tributáveis para as referidas contribuições.

A Recorrente discordou do entendimento quanto a classificação dos valores ressarcidos do Reintegra como subvenção, argumentando que se tratam de incentivo fiscal instituído para diminuir custos tributários e desonerar o exportador produtor de bens manufaturados, a fim de estimular as exportações.

A melhor forma de se buscar a real natureza jurídica de um benefício fiscal está na sua origem, ou seja, na lei instituidora e seus dispositivos regulamentares.

O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários (Reintegra) foi instituído pela Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e foi regido por essa lei até dezembro de 2013:

Art. 1º É instituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.

Art. 2º No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica produtora que efetue exportação de bens manufaturados no País poderá apurar valor para fins de ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário federal existente na sua cadeia de produção.

(...)

§ 12. Não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)''

Art. 3º O Reintegra aplicar-se-á às exportações realizadas: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - de 4 de junho de 2013 até 31 de dezembro de 2013; e (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)''

Observa-se que o § 12 do art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011, foi inserido pelo art. 13 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 19 de julho de 2013, e somente a partir dessa data excluiu das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra.

Posteriormente o Reintegra foi reinstituído pela Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014, convertida na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, conforme o texto reproduzido a seguir:

Art. 21. Fica reinstituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA, que tem por objetivo devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados.

Art. 22. No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporte os bens de que trata o art. 23 poderá apurar crédito, mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior.

(...)

§ 6º-O valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

A instituição do benefício visou a reintegração de valores às pessoas jurídicas exportadoras referentes a custos tributários federais residuais existentes em suas cadeias de produção de bens manufaturados. Conforme os §§ 1º e 2º do art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011, o valor a ser reintegrado corresponde a um percentual, fixado pelo Poder Executivo (entre zero e três por cento), aplicado sobre a receita de exportação de bens produzidos pela pessoa jurídica. O § 4º do art. 2º, por sua vez, estabelece duas possibilidades de utilização do valor apurado: ressarcimento em espécie ou compensação com débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB.

Constata-se pelos dispositivos mencionados que o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. Tais recursos concedidos pela entidade governamental, realizados por meio da fruição do benefício fiscal, visam principalmente auxiliar a empresa no financiamento de suas despesas de custeio do dia a dia. Uma vez que o valor apurado no Reintegra pode ser utilizado livremente pela Empresa, não estando seus recursos vinculados a aplicações específicas, resta claro tratar-se de hipótese de subvenção corrente para custeio ou operação.

Nesse mesmo sentido, transcrevo trecho da Solução de Consulta Cosit nº 240, de 2014, publicada no DOU de 30 de setembro de 2014, no qual os valores apurados no Reintegra são caracterizados como receitas decorrentes de subvenção para custeio ou operação pela Receita Federal:

A caracterização das subvenções como receita é incontroversa, o que se constata pela simples leitura das manifestações explícitas do Comitê de Pronunciamento Técnico, em especial no Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) – Subvenções e Assistências Governamentais, in fine:

(...)

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

(...)

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

(...)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

(grifou-se)

Vê-se pela leitura dos autos que a recorrente é sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cuja redação quanto a COFINS em 2009 é a abaixo transcrita:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

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

(negrito nosso)

A base de cálculo das contribuições em comento no regime de apuração não cumulativa é ampla, alcançando todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica,

independentemente de sua denominação ou classificação contábil, salvo aquelas expressamente excepcionadas pela legislação.

Inexistia à época dos fatos geradores lançados qualquer dispositivo legal prevendo a exclusão dos valores recebidos do Reintegra da base de cálculo das contribuições do PIS e da COF|INS não cumulativos, o que leva a conclusão de que o lançamento fiscal está de acordo com a legislação vigente no período fiscalizado de 31/03/2009 a 31/12/2012.

Somente a partir de 19 de julho de 2013 sobreveio dispositivo legal, constante da Lei nº12.844/2013, que excluiu os valores ressarcidos do Reintegra da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

Por fim, discordando do que afirma a Recorrente, a referida lei não guarda qualquer característica de lei interpretativa, não possuindo, portanto, qualquer efeito retroativo.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo-Redator Designado