



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

Processo n° 11065.101289/2006-49
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-000.452 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria PIS. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente VIA UNO S/A - CALÇADOS E ACESSÓRIOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP. A subvenções governamentais consistentes em incentivos fiscais, tais como o chamado “crédito presumido de ICMS”, devem ser considerados como receita e, como tal, integram a base de cálculo da contribuição para o PIS.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. Não se subsumindo a decisão da DRJ aos casos previstos no art. 59 do Decreto nº. 70.235/1976, não há que falar em nulidade da decisão administrativa de primeira instância.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. Nos termos do § 6º do art. 74 da Lei nº. 9.430/1996, a Declaração de Compensação equivale a confissão de dívida e constitui-se em instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Octávio Carneiro Silva Corrêa. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior declarou-se impedido. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Irene Souza da Trindade Torres. Fez sustentação oral, em favor da contribuinte, o advogado Daniel Earl Nelson – OAB/RS 45.438

José Luiz Novo Rossari - Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri - Relator

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

Autenticado digitalmente em 04/05/2012 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES, Assinado digitalmente em

08/05/2012 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 08/05/2012 por JOSE LUIZ N

OVO ROSSARI, Assinado digitalmente em 04/05/2012 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 15/05/2012 por RUY DE AZEVEDO BASTOS - VERSO EM BRANCO

Irene Souza da Trindade Torres - Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

Relatório

O presente litígio decorre de Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação do PIS – Não Cumulativo (fls. 1/ss), referente ao 1º trimestre de 2006, em decorrência de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep - Exportação (§1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002).

A DRF – Novo Hamburgo (RS), por meio do Despacho Decisório (fls. 216) reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da Requerente, no valor de R\$ 121.422,16, restando indeferido um saldo no valor de R\$ 15.096,45 (fls. 213).

A empresa apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 244/ss) contra a decisão proferida nos autos do processo administrativo em epígrafe que reconheceu parcialmente o direito creditório.

Por bem retratar os fatos ocorridos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

A contribuinte supracitada solicitou ressarcimento de PIS não cumulativo dos meses de janeiro a março de 2006 para fins de ressarcimento/compensação, conforme consta nos autos.

A DRF de origem analisou o pleito da contribuinte, tendo deferido parcialmente o ressarcimento, conforme Relatório Fiscal e Despacho Decisório, de fls.202 a 216. A glosa parcial do ressarcimento ocorre porque a contribuinte não ofereceu à tributação as subvenções recebidas do Poder Público Estadual sob a forma de crédito presumido de ICMS.

Irresignada, apresenta manifestação de inconformidade, de fls.244 a 256. Nesta, alega que os benefícios fiscais estaduais recebidos (valores de ICMS a serem utilizados na compensação com débitos do mesmo imposto), sob a forma de subvenção para investimento, não são receita bruta, pois estas são somente as receitas operacionais. As subvenções são classificadas como reserva de capital e não passam pela apuração do resultado do exercício, nos termos da Lei 6.404/1976, não sendo passível a tributação de contas do Patrimônio Líquido pela contribuição. Traz jurisprudência favorável a sua tese de defesa.

Para fins de argumentação, alega que os créditos de ICMS presumidos, decorrentes da aplicação de um percentual sobre as vendas efetuadas, são abarcados pelo princípio da não-cumulatividade (art.155,§2º, inciso I, da Constituição), devendo ter o mesmo tratamento, haja vista que não se constituem em receita, mas em diminuição do custo dos produtos fabricados.

Caso ainda seja aceita a tributação sobre as subvenções recebidas do Poder Público Estadual sob a forma de crédito presumido de ICM, requer que os valores que lhe dariam crédito de ICMS na entrada dos produtos, mas não lhe deram, pois pela sistemática do benefício fiscal fica impedido o creditamento na entrada, somente permitindo na saída, através de um percentual sobre o ICMS devido. Isto porque estes valores serviriam de crédito da contribuição e não foram considerados pela DRF de origem na apuração dos valores do ressarcimento.

Ainda requer que a correção monetária do crédito já reconhecido e o requerido na manifestação de inconformidade do período existente entre a requisição do crédito e o efetivo ressarcimento/compensação, através da taxa SELIC (art.39 da Lei 9.250/1995), conforme jurisprudência.

Por fim, solicita a suspensão da exigibilidade dos débitos que estão vinculados ao créditos complementar não deferido e requerido na manifestação de inconformidade, nos termos do art.74, §11º, da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 10.833/2003.

A 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, proferindo o Acórdão nº 10-27.403 (fls. 270/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

SUBVENÇÕES - INCIDÊNCIA.

Sendo as subvenções, tanto as para investimento quanto as correntes para custeio, integrantes, respectivamente, dos resultados não-operacionais e operacionais das pessoas jurídicas, resulta que, em qualquer das situações, comporão a base de cálculo do PIS e da COFINS.

TAXA SELIC - FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não incidem correção monetária e juros sobre os créditos de PIS e de COFINS objetos de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente foi cientificada do Acórdão em 25/11/2010 (fl. 275/276). Inconformada com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, interpôs Recurso Voluntário em 14/12/2010 (fls. 277/ss) onde repisa os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, além de suscitar a nulidade da decisão da DRJ-Porto Alegre em razão de alegada exigência de crédito tributário sem o competente procedimento de lançamento.

O processo digitalizado foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

O cerne do presente litígio refere-se à incidência, ou não, do PIS e da COFINS, regime não-cumulatividade (previstos, respectivamente, nas Leis Nos. 10.637/2002 e 10.833/2003), sobre os valores decorrentes de incentivos fiscais de ICMS recebidos do Governo da Bahia, no programa denominado “Probahia”.

Ab initio, devemos entender qual a natureza jurídica dos citados “incentivos fiscais de ICMS”. Vejamos.

O incentivo fiscal em discussão foi concedido pelo Estado da Bahia, com base na Lei Estadual nº 7.025 de 1997, alterada pela Lei Estadual 7.138 de 1997 e regulamentado pelo Decreto Estadual nº 6.734 de 1997 (ver fls.188/191). A concessão específica para a recorrente se deu através da Resolução 50/99 (fl. 192), do Conselho Deliberativo do PROBÁHIA, fixando em 90% o percentual do crédito do imposto a ser utilizado pelo contribuinte e ratificada pela Resolução 17/02 (fl. 193) do mesmo Conselho, sendo de 15 anos o prazo de vigência do benefício, contado a partir da emissão da primeira nota fiscal. Este prazo foi alterado para 20 anos através da Resolução No. 45/2006 (fls. 194).

Para melhor compreensão da matéria transcrevemos abaixo o artigo 1º do Decreto Estadual nº 6.734 de 1997:

Art. 1º- Fica concedido crédito presumido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber:

- veículos automotores, bicicletas e triciclos, inclusive seus componentes, partes, peças, conjuntos e subconjuntos - acabados e semi-acabados - pneumáticos e acessórios:

a) 75% (setenta e cinco por cento) do imposto incidente, nos 5 (cinco) primeiros anos de produção;

b) 37,5% (trinta e sete inteiros e cinco décimos por cento) do imposto incidente, do sexto ao décimo ano de produção;

II - calçados e seus componentes, bolsas, cintos e artigos de malharia: até 99% (noventa e nove por cento) do imposto incidente durante o período de até 20 (vinte) anos de produção;

III - móveis: 75% (setenta e cinco por cento) do imposto incidente durante o período de até 15 (quinze) anos de produção.

§ 1º- Somente estabelecimentos industriais, dos segmentos descritos neste artigo, inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD/ICMS) a partir da vigência da Lei 7.025/97, poderão utilizar o tratamento tributário previsto nesta Seção.

§ 2º- O crédito presumido de que trata este Decreto só se aplica às operações próprias do estabelecimento não alcançando às operações relativas à substituição tributária.

§ 3º - *A utilização do tratamento tributário previsto neste artigo constitui opção do estabelecimento em substituição a utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores. (grifos nossos)*

O mecanismo utilizado para concessão do incentivo, nos termos do que dispõe o artigo 1º, inciso II, acima transcrito, consiste no creditamento de ICMS (“crédito presumido”) em valor correspondente à aplicação de um percentual sobre o imposto incidente nas saídas da produção de cada estabelecimento instalado no Estado. No caso da Recorrente, o percentual autorizado era de 90%, conforme disposto na Resolução 50/99 do Conselho Deliberativo do PROBAHIA (fl. 192).

Assim, ao meu sentir, o incentivo concedido ao contribuinte pelo Estado da Bahia, através da concessão de um “crédito presumido”, trata-se de um mecanismo de redução do valor do ICMS a pagar, e tem a **natureza jurídica de uma redução do critério quantitativo** (composto pela combinação da base de cálculo e alíquota) da regra-matriz de incidência do imposto estadual. Em outras palavras, de uma **redução no montante do ICMS incidente** (ou, talvez, um “desconto disfarçado” do imposto a pagar).

Com isso, o contribuinte, instalado no território da Bahia, ao fim e ao cabo, deixa de pagar uma parcela do imposto que seria devido. Se com isso, fica caracterizada a chamada “Guerra Fiscal” entre os entes federativos é outra questão, que deve ser debatida em foros próprios. O efeito do incentivo, efetivamente, é o de reduzir a carga tributária final do bem revendido, a qual não é repassada ao custo dos produtos vendidos e, por decorrência, ao consumidor final.

Corroborando este entendimento a prescrição contida no §3º, artigo 1º do Decreto Estadual nº 6.734/1997 ao estabelecer que caso o contribuinte opte pela utilização do “crédito presumido” não poderá utilizar-se de “*quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores*”, ou seja, confirma a tese de que efetivamente os “créditos presumidos” têm a finalidade de serem utilizados para deduzir o montante do imposto a pagar, no “sistema de débitos e créditos”, em atendimento ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS (artigo 155, §2º, inciso I, CF).

Registre-se que, em discussão onde foi analisada a constitucionalidade de lei do Distrito Federal que concedia crédito presumido do ICMS (ADI No. 1.587-7 DF, de 19/10/2000), o STF entendeu que o citado crédito resultaria em uma redução da alíquota do imposto, *verbis*:

Ementa: Arguição de inconstitucionalidade de lei do Distrito Federal, que mediante a instituição de crédito presumido do ICMS, redundou em redução da alíquota efetiva do tributo, independentemente da celebração de convênio com afronta ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal.

Ação Direta julgada procedente. (grifamos)

Pois bem. Passemos à análise do caso concreto em discussão – a incidência do PIS/COFINS sobre os valores decorrentes dos incentivos fiscais do “Probahia”.

Sabemos que a Constituição Federal, quando outorga a competência para os entes federativos instituírem tributos, especifica a hipótese de incidência e base de cálculo de cada tributo, de forma diferenciá-lo dos demais.

A base de cálculo, que juntamente com a alíquota aplicável compõe o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, tem por finalidade, entre outras,

dimensionar a intensidade da incidência do tributo sobre determinado fato tributário. A base de cálculo, portanto, visa mensurar/quantificar os eventos ocorridos no mundo fenomênico, que denotem “signos de riqueza” (no sentido de capacidade contributiva), a fim de propiciar ao Estado a captação de recursos extraídos de parcela do patrimônio dos contribuintes.

Neste sentido, o artigo 195, I, “b”, da Constituição Federal prescreve que a seguridade social será financiada, dentre outras formas, pela contribuição social das empresas incidentes sobre a “receita ou o faturamento”.

Por sua vez, o artigo 1º da Lei 10.637/2002 dispõe que o PIS/PASEP, não cumulativo, incide sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das **receitas auferidas** pela pessoa jurídica, consideradas a receita bruta auferida com a venda de bens e serviços nas operações de conta própria e alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. O parágrafo §2º estipula que a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o **valor do faturamento**, conforme definido no caput do artigo 1º.

A norma de incidência tributária para a citada Contribuição tem, portanto, como critério material “auferir receita ou faturamento” e critério quantitativo “**o montante da receita ou do faturamento auferidos**, combinado com a alíquota prevista na lei”.

Destarte, não consigo vislumbrar como uma redução do montante do ICMS a pagar, operacionalizada através de um mecanismo de “crédito presumido”, pode ser caracterizada como uma “receita auferida” ou “faturamento auferido” (no Dicionário Aurélio o termo “auferir” equivale a “colher” / “obter”).

No meu entender, “receitas” decorrem do **ingresso definitivo de recursos financeiros no patrimônio da empresa** e, desde que, sejam provenientes de suas atividades empresariais (em acepção ampla); o “faturamento”, por sua vez, é uma espécie do gênero “receitas” e que decorre do ingresso definitivo de recursos oriundos exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços. Não os entendo como sinônimos.

No caso em tela, não houve “ingresso” de recurso para o contribuinte e, conseqüentemente, não houve o auferimento de “receita” ou “faturamento”, repita-se, houve mera redução no montante do ICMS a pagar. Um “desconto” obtido, sob a forma de crédito presumido (que reduzirá o valor do ICMS a pagar), não pode ser tratado como se fosse um ingresso de receita, oriundo da atividade empresarial do contribuinte, inexistindo, por isso mesmo, manifestação de riqueza passível de ser tributada. Portanto, os valores decorrentes do “crédito presumido do ICMS” estão fora do campo de incidência do PIS, não devendo compor, assim, a sua base de cálculo. É desta forma que interpreto o texto normativo e construo a norma de incidência tributária.

Veja que não há subsunção do fato concreto (redução do ICMS a pagar por meio da concessão de “crédito presumido”) com a hipótese normativa (“auferir receita”), portanto, não se instaurará o conseqüente da norma (relação jurídico-tributária / obrigação tributária).

Na doutrina muito se discute quanto ao conceito jurídico do termo “receita”. Vejamos a posição de alguns juristas a esse respeito.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma que “*receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado, conforme o tipo de atividade por ela exercida*” (in Revista Forum de Direito Tributário, número 28).

Paulo de Barros Carvalho aduz que “...o termo ‘receita’ é gênero, susceptível de ser dividido em subclasses. O ‘faturamento’ figura como exemplo nítido, pois abrange apenas as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços”. Arremata o jurista: “Receita é o acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, não a integrando quaisquer entradas provisórias, representadas por importâncias que se encontrem em seu poder de forma temporária, sem pertencer-lhes em caráter definitivo.” (em Direito Tributário, Linguagem e Método. Noeses, São Paulo: 2008, p. 728/729).

Geraldo Ataliba informa que “o conceito de receita refere-se a **uma espécie de entrada**. Entrada é todo o dinheiro que ingressa no cofre de uma entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o **ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe**” (em Estudos e pareceres de direito tributário”, Revista dos Tribunais, São Paulo. P. 81)

Por fim, José Antônio Minatel afirma que “receita é o conteúdo material qualificado pelo **ingresso de recursos financeiros** no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o **exercício da atividade empresarial**, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos” (Caderno de Direito Tributário - 2006, EMAGIS – Escola da Magistratura do TRF da 4ª. Região).

Em outro giro, com todo respeito àqueles que têm entendimentos diferentes, penso que o conceito de “receita” deve ser buscado no âmbito da **linguagem do Direito**, e não em outras áreas do conhecimento, na esteira do que já lecionava Hans Kelsen (in “Teoria Pura do Direito”. Ed. Martins Fontes. São Paulo, 2006, p.1/2) ao afirmar que “quando a Teoria Pura empreende delimitar o conhecimento do Direito em face destas disciplinas, fá-lo não por ignorar ou, muito menos, por negar essa conexão, mas porque intenta evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites que lhe são impostos pela natureza do seu objeto”.

O conceito de “receita” trazido pela Ciência Contábil, parece-me, tem por finalidade a consolidação do resultado da empresa (estipulando regras e procedimentos para a escrituração contábil), de forma a apurar o seu lucro contábil (receitas – despesas/custos = lucro), que quando muito, servirá de partida (após os “ajustes” – adições, exclusões e compensações fiscais) para a definição do chamado “lucro real”, este sim, base de cálculo do imposto de renda das empresas (IRPJ). Veja que, mesmo neste caso, o direito positivo não se utiliza diretamente de um conceito da Ciência Contábil (“lucro líquido”) para fazer incidir o IRPJ, mas prescreve um conceito diferente – o “lucro real”. Por fim, destaque-se, que a forma de se proceder ao registro contábil, informado pela Ciência Contábil, não deve sobrepor-se ao conceito jurídico do signo “receita”.

Nesta linha de raciocínio, trago à colação lição de Leandro Paulsen (in “Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”, editora Livraria do Advogado, 9ª ed., p. 471/472), *in verbis* :

“Ressarcimento ou recuperação de custos tributários e de outras despesas.

Nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita, que, para ser tributada, deve evidenciar riqueza reveladora de capacidade contributiva. Não pode o Fisco exigir contribuição sobre o simples ressarcimento por tributo pago indevidamente ou sobre o creditamento que visa a compensar custos tributários.

(...)

Em qualquer hipótese, tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua recuperação econômica em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, não ostenta qualidade para ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o atributo da disponibilidade de riqueza nova.

A recuperação de custo ou de despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial...

Destarte, em minha concepção, o conceito de receita deve ser construído com base em prescrições eminentemente jurídicas. Neste diapasão, inclusive, dispõe o artigo 109 do CTN ao prescrever que podem ser utilizados princípios gerais do **direito** privado para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, **conceitos** e formas. Assim, o conceito de “faturamento”, por exemplo, pode ser construído a partir de dispositivos do direito comercial (Código Comercial, art. 219, antes da fusão com o Código Civil; e Lei 5.474/69, arts. 1º a 5º), quando trata da obrigação de se emitir “fatura” nas vendas, denotando, por conseguinte, que “faturamento” decorre das vendas e prestações de serviços, ou seja, é espécie do gênero “receita”. Nesse gênero (“receita”) podem ser incluídas, ainda, outras receitas, dentre as quais receitas financeiras, receitas patrimoniais (“aluguel”), etc...

No que toca à jurisprudência, na mesma linha de entendimento adotado em meu voto, transcrevo trechos do voto-vencedor do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, proferido no Acórdão No. 203-13.634, sessão de 02/12/2008, processo No. 11065.000320/2007-14, da mesma Recorrente (em votação não unânime):

“Para o deslinde da controvérsia, não dou qualquer relevo à contabilidade da empresa. Tampouco adentro no debate sobre a tributação (ou não) das subvenções em geral. O que me faz ver a impossibilidade de inclusão do incentivo na base de cálculo da Contribuição é a sua caracterização como crédito fiscal do ICMS, tal como estatuído nas normas estaduais concessivas do benefício.

No sistema de débitos e créditos de apuração do ICMS, os incentivos concedidos sob a forma de créditos fiscais servem à redução do imposto estadual devido, sendo os valores correspondentes redutores do saldo devedor. Dai não serem computados como faturamento ou receita bruta, mesmo nos termos do alargamento promovido pela Lei nº 9.718/98 (reputado inconstitucional porque anterior à PC nº 20/98) e Leis n's 10.637/2002 e 10.833/2003 (posteriores à citada Emenda e plenamente eficazes).

Seria diferente, e ensejaria a tributação mediante o cômputo na receita bruta, tal como definida nas três leis retrocitadas, se o

incentivo fosse estabelecido como crédito em moeda corrente (em vez de crédito escritural), e servisse para pagamento do imposto. Do mesmo modo, também seria tributado se o incentivo se desse por meio de desconto no valor de empréstimo concedido ao contribuinte, mas que em função do benefício Estadual é pago a menor.”

Neste sentido, transcrevo ementas de decisões do antigo Conselho de Contribuintes, deixando consignado, entretanto, que a jurisprudência em relação a esta matéria **ainda não é pacífica neste Tribunal Administrativo**, existindo, do mesmo modo, decisões em sentido contrário (vide, por exemplo, Acórdão CSRF No. 9303-01.292 de 08/12/2010):

(i) Recurso No. 139.098– Acórdão No. 202-18.396, sessão de 18 de outubro de 2007:

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1998 a 28/02/1998, 01/06/1998 a 30/06/1998, 01/09/1998 a 31/12/2002.

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS E IPI. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1 2 DO ART. 32 DA LEI Nº 9.718/98 DECLARADA PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

O crédito presumido do ICMS e do IPI são parcelas relacionadas à redução de custos e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial. Por decisão definitiva proferida pelo STF, deve ser afastada a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins das parcelas relativas ao crédito presumido do ICMS e do IPI, por não se constituírem em receitas decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

(ii) Recurso No. 139.268– Acórdão No. 201-81.123, sessão de 02/06/2008:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. REALIZAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS.

A realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não integra a base de cálculo do PIS.

CRÉDITO RESSARCIMENTO.

São passíveis de ressarcimento os créditos de PIS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

Recurso voluntário provido em parte.

E ainda, no mesmo sentido, transcrevo ementas de decisões do STJ – Superior Tribunal de Justiça:

(i) AgRg No. REsp 1.229.134 / SC, de 26/04/2011:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.

1. *A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01.*

2. *O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços.*

3. *"Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS." (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.)*

Agravo regimental improvido

(ii) Recurso Especial No. 1.025.833 – RS:

CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

I - "Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).

II - O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.

III - Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.

IV - Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

V - Recurso especial improvido.

(iii) AgRg no Recurso Especial No. 1.165.316 – SC:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. QUESTÃO RELATIVA À INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça vem decidindo que o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, e, portanto, não assume a natureza de receita ou faturamento, pelo que está fora da base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes: 1a. Turma, AgRg no REsp. 1.229.134/SC, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 03.05.2011; 2a. Turma, REsp. 1.025.833/RS, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 17.11.2008.

2. Por outro lado, mostra-se despropositada a argumentação relacionada à observância da cláusula de reserva de plenário (art. 97 da CRFB) e do enunciado 10 da Súmula vinculante do STF, pois, na decisão recorrida, não houve declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos legais suscitados, tampouco o seu afastamento.

3. Agravo Regimental desprovido

Registre-se, por fim, que não há previsão legal para a aplicação de atualização monetária ou incidência de juros nos casos de aproveitamento dos créditos ora em discussão, a teor do disposto no artigo 13 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Ante ao exposto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário**, para excluir da base de cálculo da Contribuição o crédito presumido do ICMS e determinar o ressarcimento sem a glosa respectiva.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Voto Vencedor

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Redatora

Dirirjo do entendimento do i. Relator, que propugnou pela não inclusão, na base de cálculo do PIS/COFINS, do “crédito presumido” do ICMS concedido ao contribuinte pelo Estado da Bahia, no programa denominado “Probahia”, ao entendimento de que “*não houve “ingresso” de recurso para o contribuinte e, conseqüentemente, não houve o auferimento de “receita” ou “faturamento”, (...) tendo havido “mera redução no montante do ICMS a pagar”*”. Afirma o relator que “*um “desconto” obtido, sob a forma de crédito presumido (que reduzirá o valor do ICMS a pagar), não pode ser tratado como se fosse um ingresso de receita, oriundo da atividade empresarial do contribuinte, inexistindo, por isso mesmo, manifestação de riqueza passível de ser tributada*”.

Na minha compreensão, o incentivo fiscal ora em análise deve ser considerado como receita não operacional da empresa, vez que não decorre diretamente da alienação de bens ou serviços relativos à sua atividade fim, e, como tal, deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. O incentivo fiscal concedido pelo governo do Estado da Bahia consiste em subvenção governamental, devendo ser enquadrado contabilmente como receita, como deixa claro o Pronunciamento Técnico CPC nº 07, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Referido Comitê foi criado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.055/2005, e tem por objetivo “*o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais*”.

Por meio do predito Pronunciamento Técnico, vê-se, claramente, que as subvenções governamentais (aí não se fazendo distinção entre subvenção para investimento ou de custeio), recebidas em dinheiro ou que se apresentem meramente como redução do passivo (como é o caso em questão), devem ser enquadradas como receita. Vejamos o que afirma o predito Pronunciamento Técnico:

Definições

3.

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade

6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

Reconhecimento da subvenção

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.**

Contabilização

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

13. **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 apenas excepcionalmente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando está de acordo com as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.

(c) Assim como os tributos são lançados no resultado, é lógico registrar a subvenção governamental, que é, em essência, uma extensão da política fiscal, na demonstração do resultado.

20. **Uma subvenção governamental na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível.**

(alguns grifos não constam do original)

Entendo que não há como se apartar o “conceito contábil” de “receita” de seu “conceito jurídico”, conforme se pronunciou o i. Relator. O conceito de “receita” nasce da

Contabilidade e, quando a lei deseja afastá-lo de sua origem, assim expressamente o faz. Tanto assim o é que a Lei nº. 12.350/2010, em seu art. 30, veio expressamente excluir as subvenções de que tratam as Leis nº. 10.973/2004 e 11.196/2005 das bases de cálculo do PIS e da COFINS. Se o alegado “conceito jurídico” de “receita” fosse apartado do seu “conceito contábil”, e, assim, não estivessem incluídas as subvenções governamentais, seria desnecessária a edição da referida lei para expressamente excluí-las da base de cálculo das preditas contribuições. Veja-se:

Art. 30. As subvenções governamentais de que tratam o art. 19 da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, e o art. 21 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, não serão computadas para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que tenham atendido aos requisitos estabelecidos na legislação específica e realizadas as contrapartidas assumidas pela empresa beneficiária.

Por último, tem-se que tal assunto já foi apreciado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos do processo nº. 10283.001595/2005-68, Acórdão nº 9303-01.292, em sessão realizada em 08/12/2010, na qual a 3ª Turma daquela Câmara Superior, por unanimidade de votos, ao apreciar questão referente ao incentivo fiscal relativo ao “crédito presumido” de ICMS concedido pelo governo do Estado do Amazonas, pronunciou-se no sentido de que as subvenções governamentais consistentes em incentivos fiscais devem ser escrituradas como receita na apuração da base de cálculo da Cofins.

Por fim, tem-se que a recorrente suscita a nulidade da decisão da DRJ-Porto Alegre em razão de alegada exigência de crédito tributário sem o competente procedimento de lançamento.

Primeiramente, não se trata de caso de nulidade da decisão da DRJ, visto ter sido esta proferida por autoridade competente e ter observado amplamente o direito de defesa da contribuinte, não se subsumindo às hipóteses de nulidade das decisões administrativas previstas no processo administrativo fiscal, no art. 59 do Decreto nº. 70.235/1972.

Demais disso, ao caso em questão também não se faz necessária a formalização da exigência tributária por meio de lançamento, em razão de ter a contribuinte apresentado Declaração de Compensação (fls. 219/234), que se constitui em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

A Declaração de Compensação equivale a confissão de dívida, ou seja, na oportunidade em que o sujeito passivo entrega a DCOMP à Secretaria da Receita Federal, ele faz a discriminação dos créditos e também dos débitos objeto da compensação, de tal modo que estes débitos são confessados por meio daquele documento.

É o que dispõe o §6º do já citado art. 74 da Lei nº. 9.430/1996:

§6º. A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Na hipótese de não reconhecimento do pleito creditório, aplicam-se as disposições do art. 22 da IN 210/2002, qual seja, a SRF efetua a comunicação do sujeito

passivo da não-homologação da compensação e o intima a efetuar o pagamento do débito no prazo de trinta dias, a saber:

Art. 22. Constatada pela SRF a compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, o sujeito passivo será comunicado da não-homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento do débito no prazo de trinta dias, contado da ciência do procedimento.

Parágrafo único. Não ocorrendo o pagamento ou o parcelamento no prazo previsto no caput, o débito deverá ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), para inscrição em Dívida Ativa da União, independentemente da apresentação, pelo sujeito passivo, de manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento de seu direito creditório.

Assim, diante da apresentação das DCOMP, em que a contribuinte elenca ali seus débitos, não há que se falar em inexigibilidade do crédito tributário em razão de ausência de lançamento.

Por todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

Irene Souza da Trindade Torres