



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.007951/2004-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.888 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de dezembro de 2019
Recorrente ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

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

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS
EM DECORRÊNCIA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO
CUMULATIVIDADE.

Os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade do ICMS, apurados
de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não
integram a base de cálculo do PIS/COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer
de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial,
nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães,
Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado,
Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-007.888 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.007951/2004-15

Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente de Declaração de Compensação juntamente com os Demonstrativos de Créditos da Contribuição para a Cofins não cumulativa dos períodos de julho a setembro de 2004. Pretendeu a interessada a extinção dos débitos de CSLL e IRPJ do período de setembro de 2004.

Para examinar os valores dos créditos em cumprimento a mandado de Procedimento Fiscal, foi realizada ação fiscal junto à interessada pela DRF em Porto Alegre, originando a Informação Fiscal de fls. 44/46 e ao Despacho Decisório nº 230/2008 (fl. 49) que reconheceu o direito creditório parcial, homologando as compensações até este valor e cobrando o valor remanescente relativo a CSLL. A diferença foi ocasionada por não ter a interessada oferecido à tributação o valor do crédito presumido de ICMS e por ter incluído na compensação o valor do crédito presumido das atividades de agroindústria, além de ter se equivocado na alíquota aplicada nos créditos decorrentes de compras de animais vivos e de milho.

A contribuinte apresentou tempestivamente a Manifestação de Inconformidade (fls. 68/92), por procurador devidamente habilitado (instrumento de fl.93), reclamando das glosas efetivadas pela fiscalização, em relação aos créditos que apurou com base na Lei nº 10.833, de 2003. Passa a analisar as irregularidades apontadas no Relatório da Fiscalização rebatendo-as.

Relativamente ao crédito presumido de ICMS afirma que somente constitui receita, e portanto base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins, o ingresso de novos valores ao patrimônio da empresa. Como os créditos de ICMS não configuram esta situação, considera incorreto o procedimento da sua inclusão como receita para o cálculo das contribuições.

Já quanto à compensação indevida de crédito presumido de atividades agroindustriais, pretende fazer jus à utilização do benefício do crédito presumido para as agroindústrias, conforme previsto na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, já que tem por objetivo, dentre outros, a industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais. A possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensar os saldos dos créditos veio através do artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005. A restrição tanto ao ressarcimento quanto à compensação teria sido ordenada pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005, reforçada pela Instrução Normativa SRF nº 636, revogada pela IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006. As restrições de disposições de Lei, assim implementadas via Ato Declaratório Normativo ou Instrução Normativa afrontariam os princípios da legalidade, da não cumulatividade, da isonomia e da neutralidade da tributação. No que se refere à alíquota a ser aplicada sobre os insumos comprados para a agroindústria, estabelecida pela Lei nº 10.925, de 2004, teria sido alterada pela Instrução Normativa SRF nº 660/06. Da mesma forma argumenta que uma Instrução Normativa não poderia alterar a alíquota estabelecida por Lei.

A 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre negou provimento à manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO - A partir de agosto de 2004, as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não-cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins que produzirem mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, na redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, ou as adquirirem na forma do § 1º do mencionado artigo, desde que atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir de crédito presumido, o qual somente poderá ser utilizado para dedução das respectivas quantias devidas conforme o mesmo dispositivo.

O crédito presumido de ICMS não é de ser excluído da base de cálculo de PIS e de Cofins, pois inexistente previsão legal para tal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual reafirmou os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese, que:

- i. os valores relativos ao crédito presumido de ICMS não representam receita, não devendo ser incluídos na base de cálculo do PIS/COFINS;
- ii. é legítima a compensação dos créditos presumidos da agroindústria;
- iii. aplicou a alíquota correta para o cálculo do crédito presumido da agroindústria.

Em sessão de 4 de julho de 2012, a 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara/1ª Sessão do CARF declinou da competência em favor da 3ª Sessão.

Em 31 de janeiro de 2014, o sujeito passivo apresentou requerimento parcial de desistência (fls. 148 a 154) do processo, no tocante apenas às glosas atinentes à “*possibilidade de ressarcimento do crédito presumido agroindustrial e o cálculo do crédito presumido agroindustrial, mantendo-se a discussão administrativa com relação à apuração do crédito presumido de ICMS, devendo o presente processo administrativo seguir o seu trâmite regular com relação à glosa mantida em discussão*”.

É o relatório

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

Como relatado, o presente processo versa sobre declaração de compensação, homologada parcialmente pela autoridade tributária, uma vez que, na análise do direito creditório indicado, a fiscalização verificou que (i) o valor do crédito presumido de ICMS não foi incluído na base de cálculo da COFINS, (ii) houve erro na alíquota utilizada para o cálculo do crédito presumido da agroindústria e (iii) houve compensação indevida do crédito da agroindústria. Tudo isso resultou em reconhecimento a menor do crédito informado na declaração de compensação.

Em face da desistência parcial do processo, conforme requerimento às fls. 148 a 154, remanesce, como ponto controverso, a ser conhecido neste voto, apenas a questão da incidência de PIS/COFINS sobre o crédito presumido de ICMS, restando definitiva, na esfera administrativa, as glosas efetuadas pela fiscalização concernentes à aplicação errônea da alíquota do crédito presumido da agroindústria e à vedação de compensação daqueles créditos.

Analisemos, pois, a questão atinente à incidência do PIS/COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS discutidos nos autos. Tal tarefa compreende, como veremos, a análise da própria natureza jurídica dos referidos créditos.

Pois bem.

Compulsando a Informação Fiscal à fl. 49, observa-se que, no curso do procedimento de análise da legitimidade dos créditos referentes à COFINS não-cumulativa do 3º trimestre de 2004, a fiscalização constatou que o sujeito passivo não ofereceu à tributação “as receitas decorrentes dos incentivos fiscais ‘crédito presumido de ICMS’ concedidos de acordo com o art. 32, incisos XXXV e XL, do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul”. Como consequência, a autoridade fiscal, no cálculo do crédito disponível de COFINS, incluiu, na base de cálculo daquela contribuição, os valores relativos ao crédito presumido de ICMS.

A recorrente contesta tal procedimento da fiscalização. Sustenta, em essência, que os valores relativos ao crédito presumido de ICMS não representam ingressos novos de recursos que se incorporam positivamente ao seu patrimônio. Em poucas palavras, aqueles valores não se subsumem ao conceito constitucional de receita.

Em contraposição, o aresto recorrido afasta tal entendimento, tendo consignado, em síntese, que o crédito presumido do ICMS, criado pelo Estado do Rio Grande do Sul, tem natureza jurídica de receita, uma vez que representa um estímulo financeiro para prestigiar o setor de comercialização de produtos alimentícios. Assim, tendo em vista que a base de cálculo da COFINS compreende a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade empresarial e classificação contábil das receitas, há que se incluir em seu cálculo os valores atinentes ao crédito presumido de ICMS, uma vez que não há qualquer previsão legal para sua exclusão.

A questão atinente à natureza jurídica do crédito presumido de ICMS, no âmbito da apuração das contribuições não-cumulativas, representa tema abrangente e controverso, cuja análise dependerá das nuances próprias de cada regime de crédito estabelecido nos diferentes estados da Federação.

No caso concreto, o regime de créditos presumidos, instituído pelo art. 32, incisos XXXV e XL, do Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul (RICMS-RS), decorre da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS. É o que se depreende da leitura do art. 32, incisos XXXV e XL do RICMS-RS:

Art. 32. Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:

(...)

XXXV — a partir de 1º de agosto de 2003, aos estabelecimentos fabricantes, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de linguças, mortadelas, salsichas e salsichões;

(...)

XL — aos estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em montante igual ao que resultar da aplicação dos percentuais a seguir indicados sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias, quando a alíquota aplicável for 12%.

Os dispositivos transcritos evidenciam que o regime de crédito presumido estabelecido pelo governo do Rio Grande do Sul representa uma forma de abatimento do valor devido do ICMS nas saídas, dentro do estado, de produtos alimentícios diversos, tais como salsichas e linguças, e nas saídas, para fora do estado, de mercadorias comercializadas pelos estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, com alíquota de comercialização de 12%.

Em outras palavras, pode-se dizer que o crédito sob análise consiste em simples mecanismo de abatimento do ICMS devido na circulação de mercadorias dentro do estado (inciso XXXV) e fora do estado (inciso XL): deduz-se, do valor devido na saída, parcela calculada em função da base de cálculo do débito, a título de crédito presumido.

Entendo que tais créditos fiscais de ICMS não constituem receita para fins de incidência do PIS/COFINS não-cumulativos, uma vez que não representam ingresso novo de recursos que afetam positivamente o patrimônio da empresa, mas mera redução do valor de ICMS devido na saída de mercadorias.

Na esteira de tal entendimento, posicionaram-se as seguintes decisões do CARF: Acórdão n.º. 9303.008.250, Relatora Vanessa Marini Cecconello, Acórdão n.º. 3202.000.831, Relator Luís Eduardo Garrossino Barbieri e o Acórdão n.º. 9303-008.765, Relatora Vanessa Marini Cecconello e voto vencedor de Andrada Márcio Canuto Natal.

No primeiro acórdão mencionado, no qual figurou como recorrente a própria ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 19/03/2019, deu, por unanimidade, provimento ao recurso, afastando a incidência das contribuições não-cumulativas sobre os créditos presumidos de ICMS decorrentes do princípio da não-cumulatividade.

No Acórdão n.º. 3202.000.831, que teve como recorrente a mesma empresa do presente litígio, o Relator Luís Eduardo Garrossino Barbieri trouxe, com clareza e precisão, os fundamentos para a não incidência do PIS/COFINS não-cumulativos sobre os créditos presumidos de ICMS estabelecidos no RICMS-RS (destaquei partes):

O incentivo fiscal em discussão, concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, é um instrumento de política fiscal que consiste no creditamento de ICMS (“crédito presumido”) em valor correspondente a aplicação de um percentual sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de determinadas mercadorias (linguiças, mortadelas, salsichas e salsichões – inciso XXXV) ou, no caso de estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em montante igual ao que resultar da aplicação dos percentuais sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias (inciso XL).

Trata-se, portanto, de um mecanismo de redução do montante do ICMS devido (ou, talvez, um “desconto disfarçado” do imposto a pagar). Assim, no meu entender, o incentivo concedido, através da concessão de um “crédito presumido”, 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(...)

Retornando ao caso concreto em litígio, após esta breve análise sobre os conceitos de “receita” e “faturamento”, é de se concluir, com base nas diversas proposições acima elencadas, que “receitas” decorrem do ingresso definitivo de recursos financeiros no patrimônio da empresa (Ataliba, Paulo de Barros e Minatel), reveladores de riqueza nova (Leandro Paulsen) e, desde que, oriundas do exercício de suas atividades empresariais, em acepção ampla (Tércio e Minatel). O “faturamento”, por sua vez, é uma espécie do gênero “receitas” e decorre do ingresso definitivo de recursos oriundos exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços. Não os entendo como sinônimos.

Destarte, não consigo vislumbrar como uma redução do montante do ICMS devido, operacionalizada através de um mecanismo de “crédito presumido” (crédito escritural que reduzirá o montante do imposto estadual), pode ser caracterizada como uma “receita auferida” ou “faturamento auferido”.

No Acórdão nº. 9303-008.765, em julgamento bastante recente (13/06/2019), a 3ª Turma da CSRF decidiu, por unanimidade, que os valores relativos aos créditos presumidos de ICMS, instituídos pelos estados do Rio Grande do Sul e Paraná, não deveriam compor a base de cálculo do PIS/COFINS.

No voto vencedor daquele acórdão, o Relator Andrada Márcio Canuto Natal traz, de forma acurada e bastante elucidativa, a distinção entre o regime de crédito presumido decorrente da não cumulatividade do ICMS e aquele caracterizado como subvenção de investimentos:

No presente processo, os créditos presumidos de ICMS registrados pelo contribuinte foram concedidos pelos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, Mato Grosso do Sul e Mato Grosso. Entendi que os créditos presumidos concedidos pelos estados do Rio Grande do Sul e do Paraná, foram créditos decorrentes da aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS e não como incentivos financeiros como ocorreram em relação aos estados de Santa Catarina, Mato Grosso do Sul e Mato Grosso.

Nos estados do Rio Grande do Sul e do Paraná, os créditos são reconhecidos pela própria aplicação da legislação do ICMS, que ao invés de registrar e apurar créditos específicos da aquisição de insumos da agroindústria, o estado permite que os estabelecimentos industriais adquirentes desses insumos apurem créditos de ICMS na forma presumida.

Nesse sentido adoto as mesmas razões apresentadas quando do julgamento do Acórdão nº 9303-006218, de 24/01/2018, de minha relatoria, do qual transcrevo abaixo alguns excertos:

(...)

Vinha manifestando até então, em meus votos anteriores sobre esta matéria, que as subvenções estaduais de ICMS, sejam a título de custeio ou investimento, são receitas das pessoas jurídicas, não havendo previsão legal para sua exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins regidas pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Entendia também que para as subvenções de investimento, a partir da vigência do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, sob certas condições, a estabelecer sua exclusão da base de cálculo. E a partir da Lei nº 12.973/2014, efetivamente há expressa disposição legal excluindo as subvenções de investimento da base de cálculo do PIS e da Cofins. Esta própria lei informa que as subvenções para investimento são receitas excluídas da base de cálculo.

Continuo com este mesmo entendimento a respeito das ditas subvenções de ICMS. Porém, conforme esclarecido pelo contribuinte em seu recurso especial, aqui não estamos tratando de um benefício subvencional concedido ao contribuinte pelo estado de Santa Catarina. Mas de uma forma específica em que a legislação do ICMS do estado permite que o contribuinte faça a opção de registrar seus créditos, da não cumulatividade do ICMS de forma presumida. Ou seja, no lugar de fazer uma escrituração individual de seus créditos, nota fiscal por nota fiscal, o estado estabelece uma forma presumida de apuração dos seus créditos. Tal sistemática, permite uma economia de esforços por parte da fiscalização estadual, na medida em que não necessita fazer uma auditoria avançada para apurar sua regularidade de apropriação na escrita fiscal. Portanto não se trata exatamente de uma subvenção, mas de uma forma presumida de apuração do crédito de ICMS determinada pela legislação estadual.

Sendo desta forma, entendo efetivamente que não se trata de uma receita do contribuinte. Portanto não tributável pelo PIS e pela Cofins. (...)

Portanto, com exceção dos créditos presumidos dos estados do Rio Grande do Sul e do Paraná, dou provimento ao recurso especial fazendário para restabelecer a tributação dos créditos presumidos de ICMS obtidos pelo contribuinte.

Em síntese, dou parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a tributação dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelos estados de Santa Catarina, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul.

(destaquei partes)

Como se observa, o regime de crédito presumido de ICMS estabelecidos pelo art. 32 do RICMS-RS representa uma forma específica de apuração dos créditos da não-cumulatividade daquele imposto: ***“no lugar de fazer uma escrituração individual de seus créditos, nota fiscal por nota fiscal, o estado estabelece uma forma presumida de apuração dos seus créditos”***, sendo o valor devido na saída a base de cálculo do crédito presumido.

Nesse caso, não há que se falar em receita, mas em créditos da não-cumulatividade do ICMS calculados de forma diversa da usual.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, restringindo o conhecimento à matéria relativa à tributação dos créditos presumidos de ICMS, e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso para que a unidade de origem proceda à homologação da compensação nos termos do crédito reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães