



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720832/2016-28
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-005.670 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrentes BRF S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Tatiana Josefovicz Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário de fls 1526 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/SC de fls. 1497 que decidiu pela procedência parcial da Impugnação de fls 1379, nos moldes do AI de fls. 1335 e Relatório Fiscal de fls. 1352.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“O processo trata de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, nos valores de R\$2.374.508,33 e R\$10.880.249,99, respectivamente, correspondentes a fatos geradores ocorridos no período de abril a junho de 2011. A esses valores foram acrescidos juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% do valor da respectiva contribuição.

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins passíveis de desconto no período foram analisados nos processos nºs 10983.906652/2014-09, 10983.906651/2014-56, 10983.903447/2013-01, 10983.903446/2013-58, cujas cópias dos respectivos despachos decisórios e documentos que os embasam foram trazidos aos autos do presente processo. Tendo em vista as glosas de créditos e os ajustes realizadas nas fichas 6A, 6B, 16A e 16 do Dacon, restaram alterados os valores utilizados para desconto dos débitos.

Todavia, foram aproveitados de ofício valores disponíveis de créditos de outras origens, conforme reconstituição das fichas 15B e 25B dos Dacon do período, reproduzidas no Relatório Fiscal. Não remanesceram, portanto, saldo dos débitos declarados pela contribuinte.

Do quadro DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL consta que a infração consiste de OMISSÃO DE RECEITA. Relata a Autoridade Fiscal que houve omissão de receitas de créditos presumidos de ICMS e receitas sobre juros sobre capital próprio.

Consta que conforme os balancetes de folhas 227 e seguintes, extraídos do SPED Contábil, a contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS. Tais receitas que não foram somadas nas linhas 02.Demais Receitas - Alíquota de 1,65% da Ficha 07A e 02.Demais Receitas - Alíquota de 7,6% da Ficha 17A, conforme informado pela contribuinte na resposta ao item 14 da Intimação SEORT nº 1070/2015, onde listou apenas Royalties, arrendamentos e aluguéis.

Constam das informações contábeis enviadas ao SPED, que, no 2º trimestre de 2011, foi contabilizada na conta contábil de código 580001 - JUROS COM CAPITAL PRÓPRIO - RECEBIDOS, a receita de Juros Com Capital Próprio no montante de R\$115.000.005,82 (fls. 807 e 1071). Tal receita não foi elencada dentre as receitas tributáveis incluídas na base de cálculo das contribuições, mas, conforme se verifica na planilha eletrônica apresentada (fls. 1030), foi classificada como Receita Financeira tributada à alíquota zero, CST06, no Registro F100 da EFD – Contribuições, e incluindo na linha 4 das Fichas 07A e 17A do Dacon.

Desta feita, a Autoridade Fiscal, considerando que tais receitas são tributáveis, com base nos dispositivos legais que indica em seu relatório, realizou o lançamento para a constituição do crédito tributário devido.

A impugnante, inicia sua contestação discorrendo sobre a legislação de regência das contribuições para ao final concluir que receita consiste do “ingresso ou entrada financeira primária e definitiva, decorrente da atividade empresarial do contribuinte, que leve ao incremento patrimonial positivo, ou melhor dizendo, ‘agrega um elemento positivo ao patrimônio’”. A partir daí afirma que “...somente o faturamento e receita podem ser objeto de tributação de PIS e COFINS, uma vez que nem toda entrada ou ingresso financeiro configurará hipótese de incidência ou fato jurídico tributário de tais contribuições”.

Com base nesta argumentação, alega que os créditos presumidos de ICMS não compõem a base tributável dos tributos lançados por não consistirem de valores recebidos em decorrência das atividades empresariais do contribuinte, mas de valores redutores de custo, na medida em que se trata de benefício utilizado diretamente para reduzir o montante devido a título do próprio gravame estadual na sistemática da não cumulatividade que rege o ICMS. Para corroborar suas alegações, traz jurisprudência do CARF e do STJ.

Em relação aos juros sobre capital próprio (JCP), a autuada não contesta o valor apurado a partir de sua contabilidade, mas limita-se a defender, em síntese, que os juros sobre capital próprio possuem natureza de dividendos, com fundamento no art. 9º, §7º, da Lei nº 9.249/1995, que enuncia que o valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404/1976. Sustenta, então, a improcedência do lançamento uma vez que o art. 1º, §3º, V, alínea "b", das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, exclui da base de cálculo das contribuições de que tratam, dentre outros valores, os referentes a "dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita".

Em relação aos juros de mora, a Recorrente alega que os juros são devidos à razão de 1% ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional, sendo improcedente o lançamento realizado dos juros de mora calculados à taxa Selic; contesta a exigência juros de mora (à taxa Selic) sobre a multa de ofício aplicada nos presentes autos de infração, com fundamento no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, pois tal dispositivo legal assim não autorizou.

A Recorrente contesta, ainda, a exigência da multa de ofício incidente sobre os valores lançados a título de juros sobre capital próprio alegando que no momento do lançamento realizado, tinha a seu favor decisão judicial concedendo suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Nesse sentido informa:

Há mandado de segurança nº 26756-50.2006.4.03.6100 em trâmite originariamente pertencente a 1ª Vara Cível da Justiça da Subseção Judiciária de São Paulo/SP, questionando a exigência da Contribuição ao PIS/COFINS sobre JCP. Nessa demanda, houve o deferimento do pedido liminar (em sede de agravo por instrumento, processo nº 000696-70.2007.4.03.000, em trâmite perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região), de forma a suspender a correspondente exigibilidade. Houve sentença de mérito denegando a segurança postulada, o agravo perdeu o objeto, motivando a Cia a ajuizar medida cautelar distribuída sob nº 0104208-69.2007.4.03.0000, diretamente em segunda instância. A cautelar foi deferida e a liminar pleiteada para o fim de "suspender a exigibilidade do crédito tributário PIS/COFINS decorrente da exclusão dos valores recebidos a título de JCP das bases de cálculos das contribuições sob comento na forma do art 151, V, do CTN, até decisão final a ser proferida nos autos do MS nº 2006.61.00.026756-1".

Posteriormente, houve o julgamento do recurso apresentado pela Cia no MS, ocasião em que a sentença desfavorável foi ratificada. Por essa razão, a Cia apresentou recurso especial e extraordinário e, paralelamente, medida cautelar (processo nº 0017162-61.2015.4.03.0000) para o fim de "suspender a exigibilidade do crédito tributário discutido nos autos do mandado de segurança nº 0026756-50.2006.4.03.6100, até o julgamento definitivo do mérito dos recursos excepcionais interpostos".i A cautelar pleiteada junto ao Vice Presidente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região foi deferida de forma a "suspender a exigibilidade do tributo discutido nos autos do mandado de segurança nº 0026756-50.2006.4.03.6100, até que seja efetivado o juízo de admissibilidade dos recursos excepcionais nele interpostos" (v. PDF).

Por fim, reclama que as multas aplicadas, no auto de infração, ofendem aos princípios constitucionais da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco.

Requer que seja recebida e provida a presente Impugnação, com o integral cancelamento dos Autos de Infração e restabelecimento dos créditos das contribuições utilizados na compensação de ofício realizada por ocasião do lançamento tributário.

É o relatório.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. APLICAÇÃO.

A multa de ofício e os juros de mora lançados em auto de infração lavrados pelo não pagamento de tributos decorrem de lei, pelo que não podem ser afastados por autoridades administrativas.

EXIGIBILIDADE. SUSPENSÃO. LANÇAMENTO SEM MULTA DE OFÍCIO.

Presente, no momento da constituição do crédito tributário, uma das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas nos incisos IV e V do artigo 151 do CTN, não cabe o lançamento da multa de ofício incidente sobre o tributo devido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011

ESFERAS JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda Nacional, com o mesmo objeto do auto de infração, configura renúncia às instâncias administrativas, cabendo à autoridade onde se encontra o processo de determinação e exigência do crédito tributário não conhecer da petição e declarar a definitividade da exigência na esfera administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, via de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições; ressalvada, a partir de vigência Lei nº 11.941, de 27 de maio

de 2009, a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011

PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, via de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições; ressalvada, a partir de vigência Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Primeiro é importante registrar que, conforme fls. 1559, o contribuinte solicitou a desistência parcial da matéria “Juros Sobre Capital Próprio”, o que impede o julgamento e, portanto, tal matéria não será abordada aqui.

Inúmeros julgamentos deste Conselho debateram a natureza das subvenções de investimento para fins de incidência das contribuições sob o regime não cumulativo e decidiram pela possibilidade da exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins (a exemplo os recentes Acórdãos 9101-00.566 CSRF, 3402-003.042, 3301-002.970 e 3402-002904).

Possui uma lógica nobre entender que um incentivo fiscal concedido por um Estado, para o desenvolvimento de uma região, não seja tributado pela União. É exatamente esta a situação presente nos autos, situação em que a União pretende incluir na base de cálculo das contribuições de sua competência um incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia.

Tais valores representam mero ingresso na contabilidade do contribuinte, com roupagem de ressarcimento e não de receita, porque o contribuinte adianta o investimento da construção, instalação e operação do parque fabril e atividades e, o Estado, lhe assegura o reembolso dos valores gastos através dos incentivos.

Diante de alguns precedentes deste Conselho, como os 203-13.634, 203.13-050 e 3401001.976, assim como diante da legislação e das normas de Direito Tributário correlatas e da semântica tributária e contábil, é possível concluir que os incentivos tributários são redutores de despesas (do saldo devedor), recuperações de custos e não receita ou faturamento, ainda mais se feitos de forma escritural.

Considerando o disposto no Art. 113 do CTN, tal valoração do fato apresentada é mais importante do que meras questões contábeis, se a subvenção deverá ser registrada como receita ou não, por exemplo. Mesmo porque a legislação é complexa e a jurisprudência neste Conselho não é definida por uma posição ou outra, como se pode verificar dos seguintes precedentes: 9101-001.798, 9101-002.329, 9101-001.094 e 9101-002.335.

Neste Conselho se discutiu se a subvenção foi mantida em reserva de capital ou distribuída, se é subvenção para custeio ou de investimento, se ocorreu em tempo e

concomitância com a fruição do benefício e investimento, se houve contrapartida e sanção no descumprimento das regras do benefício, se os requisitos para ser considerado subvenção de investimento foram cumpridos (intenção do estado, efetiva aplicação e titularidade do empreendimento) e se o investimento foi realizado em bens e direitos do ativo imobilizado.

Contudo, o que se verifica diante destas constatações é que a União, por meio das atuações fiscais, trabalha para ter um controle dos incentivos fiscais estaduais de forma que possa verificar se as mencionadas subvenções, para investimento ou custeio, ocorreram e se o Pis e Cofins estão sendo corretamente adimplidos ou não.

O procedimento da União é correto porque esta é competente, contudo, a indefinição da jurisprudência neste Conselho e a definida jurisprudência no âmbito judicial, em especial do STJ Resp 1.025.833/RS de 2008 e REsp 596212 / PR de 2014, deixa claro que o crédito presumido de ICMS não constitui receita, mas sim recuperação de custo.

Assim, realmente parecem ser poucas as situações em que ocorrem uma mera subvenção para custeio, sem quaisquer contrapartidas exigidas pelo Estado, sem que tais incentivos sejam para fomentar o empreendedorismo, a criação de empregos e o aquecimento da economia do Estado concesso dos benefícios.

De forma socioeconômica e estrutural, parece ter pouca valia a diferenciação de subvenção para custeio ou de investimento como faz crer o antigo Parecer Normativo 112 de 1978, uma vez que a legislação do Pis e da Cofins sob o regime não cumulativo (Leis 10833/03 e 10637/02 com alterações da 12973 de 2014) são claras em delimitar que a base de cálculo é a Receita bruta.

Assim, além da base de cálculo ser limitada ao conceito de Receita bruta, a legislação expressamente exclui da base de cálculo as subvenções para investimento, conforme pode ser verificado a seguir:

“Lei 10833/03:

Art. 1.º 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)

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

IX - 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; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei 10637/02:

Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, 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)

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

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; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).”

Por serem posteriores, por ser Lei e por ser mais benéfica, sua aplicação ao caso em questão é correta e permite a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo das contribuições.

As alterações nas leis 10.637/02 e 10.833/03 em 2014 foram um avanço normativo.

E como já explicado, dentro de uma análise sistêmica, legislativa, jurisprudencial, econômica e social, as possibilidades de existirem incentivos estatais sem quaisquer contrapartidas são poucas e definitivamente tal situação não foi demonstrada no lançamento.

Logo, a subvenção em questão não pode ser configurada como uma subvenção para custeio, nos moldes do Art. 44 da Lei 4506 de 1964 que definiu o conceito de receita bruta para fins de tributação do imposto de renda e incluiu as subvenções para custeio.

É importante considerar, que inclusive para fins de Imposto de Renda, a diferenciação entre subvenção para custeio e para investimento, para fins de incidência do tributo, não encontra fundamento sólido e muito menos consolidado, como pode ser verificado nos seguintes trechos extraídos dos "Fundamentos do Imposto de Renda", de Ricardo Mariz de Oliveira (Capítulo II.8):

"Assim sendo, as indagações que restam são as seguintes: neste quadro, considerando os ditames das referidas leis ordinárias fiscais, é possível identificar uma natureza jurídica para as subvenções de custeio de operações, que seja distinta da natureza jurídica das subvenções para investimento? Justifica-se uma diferença de natureza jurídica, se é que existe, tão-somente porque essas duas subespécies de subvenções econômicas se distinguem pelas diversas destinações particulares que têm? Como tanto as subvenções para investimento quanto as para custeio de operações são aportes de recursos externos que provêm de fora do patrimônio empresarial, e não são produtos deste, há alguma justificação jurídica para apenas as primeiras não serem consideradas receitas por essas leis fiscais? Pela mesma razão, ante a modificação introduzida pela Lei n. 11638 na contabilidade das pessoas jurídicas por ela regidas, há alguma razão para também as subvenções para investimento deixarem de ser consideradas transferências patrimoniais?

Estas indagações ainda se completam com mais esta: haverá alguma razão específica para a Lei n. 6404 e para a lei do imposto de renda terem distinguido uma subespécie da outra, e, em caso positivo, essa razão teria alguma relevância para também justificar que apenas uma subespécie não seja considerada receita (ou agora, ambas) ou, ao contrário, a despeito dessa razão, ambas não devem se caracterizar como receita?

Em princípio, e considerando a sua identidade essencial, bem como o gênero e a espécie a que pertencem, ambas as subespécies possuem a mesma natureza jurídica e não devem ser consideradas como receitas, uma vez que receita é o incremento patrimonial que a empresa produz, e não o que vem de fora dela a título de transferência patrimonial, inclusive a título de subvenção para investimento ou de subvenção para custeio de operações."

Mas por fim, é importante registrar que trata-se, no caso dos autos, de um incentivo fiscal, concedido pelo estado no formato de crédito presumido de ICMS com exigências e contrapartidas, de forma que possa sim, ser configurada como uma subvenção para investimento e fomento da região e não como uma subvenção para custeio.

É relevante lembrar que esta própria Turma de julgamento já tratou da matéria e reconheceu que as subvenções para investimento podem ser deduzidas da base de cálculo do Pis e Cofins por não se enquadrarem no conceito de receita bruta ou mesmo de faturamento, conforme Acórdãos 3201-002.228 , 3201-002.229.

E por fim, a respeito da materialidade da incidência das contribuições sociais, dentro da análise sistêmica apresentada neste voto, é importante lembrar que a Carta Magna também a limitou em receita ou faturamento, conforme pode ser verificado no Art. 195, I, b, transcrito a seguir:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

Os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

Merece provimento a alegação do contribuinte, de forma que deve ser cancelada a cobrança das contribuições sobre as subvenções de investimento.

Restam prejudicados os argumentos a respeito da multa de ofício, juros na taxa Selic e juros sobre multa.

CONCLUSÃO

Diante de todos o exposto, com fundamento nos Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03, assim como nas jurisprudências judiciais e administrativas apontadas, vota-se para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Voto proferido.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima