



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

Processo n° 11516.721381/2012-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3101-001.542 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de novembro de 2013
Matéria PIS/COFINS
Recorrente ST IMPORTAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PIS E COFINS S/ CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO BASE DE CÁLCULO.

Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo das Contribuições.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção, por maioria de votos, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Vanessa Albuquerque Valente (relatora) e Luiz Roberto Domingo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(assinado digitalmente)

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Presidente.

(assinado digitalmente)

JOSÉ HENRIQUE MAURI - Redator designado (ad hoc).

(assinado digitalmente)

RODRIGO MINEIRO FERNANDES - Redator designado voto vencedor.

EDITADO EM: 20/10/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente), Rodrigo Mineiro Fernandes, Adriana Oliveira e Ribeiro (suplente), Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (suplente), Vanessa Albuquerque Valente e Luiz Roberto Domingo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

“Trata o presente processo de exigência, mediante Autos de Infração, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no valor de R\$ 1.786.013,45, e da Contribuição para o PIS, no valor de R\$387.752,9, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, relativo aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2009.

De acordo com as informações postas pela autoridade fiscal nas Descrições de Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) e no Termo de Verificação Fiscal a contribuinte deixou de tributar a receita efetivamente auferida a título de benefício fiscal, em razão de créditos presumidos concedidos pela legislação tributária do Estado de Santa Catarina no âmbito do ICMS.

Ao fundamentar os lançamentos, a autoridade fiscal esclarece que, na escrituração mantida pelo sujeito passivo observou-se o registro de créditos de duas espécies, quais sejam: (a) com amparo no artigo 15, inciso IX, Anexo 2 – Benefícios Fiscais, do Decreto nº 2.870/01 (RICMS/SC), e que consiste na concessão de crédito presumido nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, promovidas pelo importador ao qual tenha sido concedido regime especial; (b) com amparo no artigo 22 do Decreto nº 2.977/05, que concede para o contribuinte que realiza doação ao Fundo Social um crédito adicional de até 10% do valor doado e escriturado em conta gráfica.

Da análise realizada, a autoridade fiscal relata que depreendeu-se que esses benefícios configuram, em tese, subvenção corrente de custeio ou operação, circunstância em que os fatos, sob a égide da legislação tributária federal, têm natureza de receita. A contribuinte, entretanto, consignou tais eventos na escrita comercial a crédito de conta de resultado de natureza devedora, na rubrica ICMS sobre Vendas, e não em conta de receita. Explica que, a exemplo do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, há orientações nas normas contábeis para atribuir à subvenção governamental, nos moldes da concedida à contribuinte, natureza de receita. E esclarece:

Releva anotar que os fatos inerentes ao ICMS incidente sobre as vendas, registrados a débito da conta de resultado em questão, têm natureza absolutamente distinta dos fatos que ensejam os benefícios fiscais e lançados a crédito da mesma conta contábil. Os primeiros são eventos econômicos incorridos de forma plena, inclusive gerando crédito para os adquirentes nos montantes registrados a débitos da

aludida conta contábil, circunstância em que não se justifica nenhum estorno. Os benefícios fiscais concedidos, por sua vez, ao contrário do que informa/alega o sujeito passivo, têm a configuração de receita, na espécie de subvenção para custeio ou operação, considerando que as características específicas da subvenção para investimento não estão presentes.

Numa reflexão apenas perfunctória saltam aos olhos aspectos que demonstram a inadequação dos registros concernentes aos benefícios fiscais como estorno de custo. É inconcebível que em plena era da utilização do IFRS (International Financial Reporting Standards), objetivando fundamentalmente dar maior transparência às demonstrações contábeis, matéria relevante como às subvenções em pauta seja refletida na escrita comercial da forma dissimulada como o contribuinte processou, qual seja, a crédito de conta de resultado de natureza devedora. Ademais, nem em nível de Notas Explicativas consta referência aos benefícios fiscais de tamanha relevância, aspecto que corrobora o propósito da dissimulação dos eventos.

Na empresa em questão os benefícios fiscais assumem relevância ímpar, notadamente os concedidos aos produtos importados (artigo 15, inciso IX, Anexo 2 – Benefícios Fiscais, do Decreto nº 2.870/01), representando, inclusive, a razão maior da existência do empreendimento. Como integrante do rol empresas que se valem da questionada “guerra dos portos” para internar no mercado nacional produtos/mercadorias de origem estrangeira, os benefícios fiscais têm, na forma de subvenção para custeio, natureza de receita operacional eminentemente. A forma como os incentivos impactam o resultado econômico demonstra a natureza operacional e a relevância na viabilidade do empreendimento. A assistência governamental no ano de 2009 foi na ordem de R\$ 23.000.000,00, enquanto o resultado econômico foi de R\$ 1.260.736,64, circunstância que denota o aspecto de custeio ou operação das subvenções concedidas. Destarte, se abstraídos os benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina e mantida a configuração da atividade econômica, resta absolutamente inviável à empresa.

Com essa configuração os benefícios fiscais na berlinda não podem representar mero “estorno de custos”, consoante consignado na escrita comercial. Os registros assim processados configuram, na verdade, dissimulação de fatos com natureza de receita, capazes de ludibriar os analistas/usuários mais incautos ou que têm acesso apenas às demonstrações contábeis e não aos lançamentos.

[grifos acrescidos]

Por fim, fundamenta a autoridade fiscal que, de longa data, a legislação tributária atribui natureza de receita à subvenções em análise. Desde o advento da Lei nº 4.506/64 as subvenções para custeio ou operação integram a receita bruta operacional da empresa, tratamento mantido e/ou referendado pelas normas tributárias que se seguem, dentre as quais releva destacar o Decreto-lei nº 1.598/77, o Parecer Normativo CST nº 112/78, e ainda o Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), precisamente em seu artigo 392.

Inconformada com a exigência, a contribuinte apresenta impugnação às folhas 701 a 731, na qual, após a descrição dos fatos, expõe suas razões de contestação.

No primeiro tópico – Mérito – a contribuinte afirma que discorda de duas interpretações da autoridade fiscal. A primeira, por entender que o crédito presumido do ICMS jamais poderá ser compreendido como tendo o caráter jurídico de uma receita propriamente dita; a segunda, a de que, dependendo do regime de tributação (cumulatividade ou não-cumulatividade), a administração tributária maneja o conceito de receita, excluindo os créditos presumidos do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições nos casos de empresas sujeitas à sistemática cumulativa de sua apuração e os inclui na não-cumulatividade.

No subtópico denominado Natureza jurídica do crédito presumido de ICMS e sua possibilidade de inserção na base de cálculo do PIS/Pasep, a contribuinte explica que o ICMS é tributo sujeito à sistemática não cumulativa, assim o valor a ser recolhido a título de imposto é composto pela soma dos valores apurados nas saídas das mercadorias do estabelecimento, subtraído dos valores dos créditos assumidos quando da entrada dos insumos, conforme regra estabelecida na Constituição Federal. A Lei Complementar nº 24/95, por sua vez, concedeu a possibilidade de Convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal de disporem sobre a faculdade dos contribuintes se valerem dos chamados créditos presumidos de ICMS. Assim, a sistemática de apuração dos créditos presumidos de ICMS consiste na aplicação de uma porcentagem fixa, que no caso concreto foi estipulada no Regime Especial 0721/2006 – PSEF – 75.348/004, sobre o montante do ICMS pago na saída de suas mercadorias e/ou serviços sujeitos à tributação estadual. Apurado o crédito presumido, o contribuinte o lança no Livro de Registro de Apuração, à crédito, na coluna “estorno de custos”, indicando o respectivo fundamento legal do crédito, reduzindo-se assim, o valor global a ser recolhido aos cofres públicos.

A contribuinte alega, diante do exposto, que é inviável concluir que o direito (constitucional e subjetivo do contribuinte) se traduza em receita para fins de inclusão de seu montante na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, a pretexto de que o artigo 1º, caput e §2º da Lei nº 10.637/02 e artigo 1º, caput e §2º da Lei nº 10.883/03 considerem sua incidência sobre a receita bruta mensal.

Defende a contribuinte que o benefício concedido pelo Estado de Santa Catarina não se enquadra no conceito de “receita” e não se pode entender o crédito presumido de ICMS como espécie de entrada, na medida em que, uma vez outorgado, o é para a redução dos valores a serem pagos a título deste mesmo imposto, diminuindo o custo da empresa, e não aumentando o influxo/acréscimo patrimonial. Portanto, conclui a impugnante, tem-se não ingresso de pecúnia, mas redução de despesa tributária pelo cotejo entre a apuração do crédito presumido e os débitos originários das saídas respectivas; trata-se de mero incentivo fiscal e não de receitas auferidas e, assim, estão fora do campo de incidência das contribuições sociais.

Corroborando seu entendimento, cita Acórdão do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, voto em Recurso Especial do Supremo Tribunal Federal e voto do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Nas Considerações Finais e Pedido, a contribuinte repete sua alegação de que os créditos presumidos de ICMS, independentemente do tratamento contábil que tenham recebido, se destinam unicamente ao ressarcimento de despesas, não possuindo natureza de receita.

A contribuinte alega, ainda, que o artigo 21 da Lei nº 11.941/2009 que trata do RTT, determina a exclusão das subvenções da base de cálculo das contribuições e, portanto, se os créditos presumidos de ICMS são subvenções, se não possuem natureza de receita, não integram a base de cálculo das contribuições, devendo o lançamento ser julgado improcedente.

A instância julgadora de primeira instância, DRJ/FLN/SC, por unanimidade de votos, deliberou pelo indeferimento da impugnação, mantendo-se a exigência fiscal, conforme Acórdão 07-31.683, fls. 734/ss, ora recorrido, contendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA.

Os valores de subvenções correspondentes a crédito presumido do ICMS, integram a base de cálculo da Cofins não cumulativa. Não existe previsão legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA.

Os valores de subvenções correspondentes a crédito presumido do ICMS, integram a base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep não cumulativa. Não existe previsão legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. DESCARACTERIZAÇÃO COMO NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As decisões judiciais prolatadas em ações individuais não produzem efeitos para outros que não aqueles que compõem a relação processual. E as decisões administrativas, não formalmente dotadas de caráter normativo, igualmente se aplicam inter partes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado, o contribuinte apresentou recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recurso Fiscal (CARF), reprisando, na essência, as alegações apresentadas na Impugnação.

É o relatório, em sua síntese.

Conselheiro José Henrique Mauri – redator *ad hoc*

Por intermédio do Despacho de fl. 786, nos termos da disposição do art. 17, III, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF¹, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, incumbiu-me o Presidente da Turma a formalizar o Acórdão 3101-001.542, não entregue pela relatora original, Conselheira Vanessa Albuquerque Valente, que não integra mais nenhum dos colegiados do CARF.

Desta forma, a elaboração deste Acórdão deve refletir a posição adotada pela relatora original.

Voto Vencido

Conselheiro José Henrique Mauri – redator *ad hoc*

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade. Dele tomou-se conhecimento.

Em caso idêntico, o Acórdão 3202-000.454, de 2012, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Sessão, traz o didático voto (vencido) do Ilmo. Conselheiro Luis Eduardo Garrossino Barbieri que o reproduzo e utilizo-o como razão de meu 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

¹ Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

(...)

III - designar redator ad hoc para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais componha o colegiado;

concessão específica para a recorrente se deu através da Resolução 50/99 (fl. 192), do Conselho Deliberativo do PROBAHIA, 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. 1.5877 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 10.833/2003 dispõe que a COFINS, 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. 20313.634, sessão de 02/12/2008, processo No. 11065.000320/200714, 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 n.º 9.718/98 (reputado inconstitucional porque anterior à PC n.º 20/98) e Leis n.ºs 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. 930301.292 de 08/12/2010):

(i) *Recurso No. 139.098– Acórdão No. 20218.396, 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 § 1º 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. 20181.123, 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 REsp 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.

Voto Vencedor

Rodrigo Mineiro Fernandes – Redator designado

Reproduzo o voto vencedor do Acórdão 3202-000.454, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Sessão, de lavra da Conselheira *Irene Souza da Trindade Torres*, cujos fundamentos adoto como minhas razões de decidir:

Divirjo 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.

930301.292, 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.220/251), 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.

Processo nº 11516.721381/2012-12
Acórdão n.º **3101-001.542**

S3-C1T1
Fl. 123

Com base nesses fundamentos, o colegiado negou provimento ao recurso voluntário apresentado mantendo-se íntegro o Acórdão recorrido.

Rodrigo Mineiro Fernandes - designado para redigir o voto vencedor.

CÓPIA