



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11516.722301/2016-70
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3201-005.566 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrente BRF S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/01/2012, 28/02/2012, 31/03/2012

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E 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, Hélcio Lafetá Reis, Tatiana Josefovich Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 903 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/SC de fls. 882 que decidiu pela procedência parcial da Impugnação de fls 784, nos moldes dos AIs de fls. 706 e seguintes e Relatório Fiscal de fls. 733.

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:

“Trata-se de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, não cumulativas, apurados no período de janeiro a março de 2012, nos valores de R\$ 988.799,31 e de R\$ 4.554.469,63, respectivamente. Foram utilizados para quitação dos autos de infração deste processo os créditos vinculados à receita de exportação gerados neste trimestre, tratados nos processos administrativos nºs 10983.91749/2016-74 e 10983.903448/2013-47.

Do procedimento fiscal Os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício das contribuições bem como dos PER/Dcomp apresentados pela contribuinte, no período de 2012. No decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária, que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados em Dacon e o lançamento de valores de PIS/Pasep e de Cofins não considerados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais e não declarados em DCTF.

Do quadro DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL consta que a infração consiste de OMISSÃO DE RECEITA.

Consta que, conforme os balancetes extraídos do SPED Contábil, a contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS. Constatou-se que não foram incluídos no detalhamento da base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins na EFD Contribuições os valores relativos a estes créditos. 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 verificação da regularidade dos créditos utilizados nos Dacon do períodos foi feita por meio dos despachos decisórios acostados aos seguintes processos:

Quadro 1 – Processos relacionados					
Período	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Multa Isolada	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS	
1	1º trim 2012	PIS/Pasep-EXP	10983.917649/2016-74	11516.723708/2016-14	11516.722301/2016-70
2	1º trim 2012	PIS/Pasep-Merc Int	10983.917648/2016-20	11516.723709/2016-69	
3	1º trim 2012	COFINS-EXP	10983.903448/2013-47	11516.723710/2016-93	
4	1º trim 2012	COFINS-Merc Int	10983.903449/2013-91	11516.723711/2016-38	

A contribuinte apresentou PER/DCOMP relativas ao 1º trimestre de 2012.

Desta forma, os créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins foram analisados nos processos citados no quadro acima, tendo sido inserida nos autos do presente processo os Despachos Decisórios e documentos que os embasam.

Consta que:

Foram utilizados de ofício ou ressarcidos todos os créditos gerados pela BRF até o período, não restando qualquer saldo para utilização em períodos futuros. Em especial, foram utilizados para abatimento dos autos de infração deste processo os seguintes créditos vinculados à receita de exportação gerados neste trimestre, diminuindo o valor a ser ressarcido nos processos abaixo, conforme demonstrado nas fichas 15B e 25B acima reproduzidas:

	Período		Nº do proc de Ressarcimento
1	1º trim 2012	PIS/Pasep-EXP	10983.917649/2016-74
2	1º trim 2012	COFINS-EXP	10983.903448/2013-47

Créditos da BRF Aproveitados de Ofício neste Processo			
PIS			
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Janeiro	237.575,48
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Fevereiro	416.097,90
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Março	335.125,93
Total			988.799,31
COFINS			
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Janeiro	1.094.287,09
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Fevereiro	1.916.572,16
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Março	1.543.610,38
Total			4.554.469,63

A impugnante, inicia requerendo o julgamento em conjunto dos processos relacionados, a fim de evitar-se decisões conflitantes sobre a mesma matéria. Acrescenta que a “compensação de ofício realizada pela fiscalização no presente caso se deu de forma irregular, de tal forma que o crédito utilizado para compensar o débito aqui constituído impacta diretamente na homologação dos pedidos de compensação vinculados aos referidos processos conexos”.

Passa à contestação discorrendo sobre a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS para, ao final, concluir que este não representa ingresso de receita, mas se apresenta como um benefício fiscal sobre o qual não pode ocorrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e as Cofins.

Segue discorrendo sobre a legislação de regência das contribuições e afirma que, a teor desta legislação, “são receitas tributáveis somente aqueles ingressos que se incorporam definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica e que representam novas receitas”. E considerando que o crédito presumido em questão não se trata de receita, mas de “recuperação de custos e despesas tidas com a importação dos bens inerentes à atividade da empresa, não representando ingresso de receita ou qualquer aumento no seu patrimônio”, defende que não integra a base de cálculo das contribuições, razão pela qual os Autos de Infração são improcedentes. Para corroborar suas alegações, traz jurisprudência do CARF e do STJ.

Pede deferimento e, alternativamente, o sobrestamento dos presentes autos até o julgamento da Repercussão Geral reconhecida no RE 835.818/RG pelo STF, a exemplo do que vem acontecendo no Carf.

É o relatório.”

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

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2012, 28/02/2012, 31/03/2012

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: 31/01/2012, 28/02/2012, 31/03/2012

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 Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

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.

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 roupage 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 de n.º 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 autuações 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

