



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

Processo nº	11516.722333/2013-22
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-005.089 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	30 de janeiro de 2018
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrente	CCQM - COMERCIAL CATARINENSE QUÍMICA E METAIS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2011

DECADÊNCIA. NÃO RECONHECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO.

Quando não há o pagamento antecipado, o prazo inicial deve ser contado pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2011

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS.

No caso em análise, os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública caracterizam-se como subvenção para custeio, pois não estão atrelados à implantação ou a expansão do empreendimento projetado, portanto não se revestem das características próprias das subvenções para investimento, não sendo permitida sua exclusão da base de cálculo da contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Como não houve o oferecimento de receita tributável à tributação, incidência da multa de ofício de 75% e atualização do crédito tributário pela Taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2011

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS.

No caso em análise, os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública caracterizam-se como subvenção para custeio, pois não estão atrelados à implantação ou a expansão do empreendimento

projetado, portanto não se revestem das características próprias das subvenções para investimento, não sendo permitida sua exclusão da base de cálculo da contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Como não houve o oferecimento de receita tributável à tributação, incidência da multa de ofício de 75% e atualização do crédito tributário pela Taxa Selic.

Recurso Voluntário Negado. Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Diego Weis Jr, que acolhia a alegação de decadência parcial e dava provimento ao recurso voluntário.

(assinatura digital)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza - Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato Pereira de Deus, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Jorge Lima Abud, Diego Weis Júnior e Walker Araujo.

Relatório

Por bem transcrever os fatos, adota-se o relatório da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 3887 e seguintes¹:

A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para a COFINS, no período de 31/01/2008 a 31/12/2011, exigindo-se-lhe contribuição para o PIS de R\$ 1.459.898,74 e para a COFINS exigência de R\$ 6.726.605,23.

Os enquadramentos legais encontram-se nos autos de infração juntados às fls. 2242/2322.

De acordo com o Termo de Verificação, de fls. 4855/4866, a fiscalização apurou a falta de recolhimento, uma vez que a interessada tinha a seu favor regime especial de tributação estadual e créditos presumidos de ICMS, por meio de diversos Tratamentos Tributários Diferenciados – TTD, que autorizaram:

¹ Todas as páginas, referenciadas no voto, correspondem ao e-processo.

- a) Diferimento do ICMS na importação de mercadoria destinada à comercialização (art. 10, III, do Anexo 3 do RICMS);
- b) Diferimento parcial do ICMS na operação interna subsequente à importação (art. 10 B, do Anexo 3);
- c) Crédito presumido nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, para comercialização, promovidas pelo importador ao qual tenha sido concedido regime especial do artigo 10 do Anexo 3 (art. 15, IX, do Anexo 2);
- d) Dispensa da apresentação de garantia do ICMS deferido na importação, mediante pagamento antecipado do ICMS devido na saída subsequente (Art. 10; § 24, I, e § 25 do Anexo 3).

Em síntese: o regime especial permitia que o contribuinte importasse a mercadoria sem incidência do ICMS (diferimento na importação). O diferimento parcial na operação subsequente reduzia o ICMS incidente na saída das mercadorias para o adquirente para 12% e o crédito presumido reduzia a alíquota efetiva de 12 para 4%. Para garantir a fruição do regime, o contribuinte deveria antecipar o pagamento do ICMS de 4% incidente na saída das mercadorias para o adquirente da mercadoria na operação de importação por conta e ordem (crédito presumido + diferimento parcial na operação subsequente à importação).

A autoridade fiscal entendeu que:

Da legislação que fundamentava a concessão do regime especial, extraem-se duas conclusões importantes para o presente trabalho: a) que não há exigência legal de contrapartidas de investimentos por parte do contribuinte beneficiado; e b) que o crédito é concedido ao importador e não ao adquirente da mercadoria, mesmo que esta seja importada por conta e ordem deste.

(...)

Conforme demonstrado anteriormente, o. (sic) crédito do ICMS decorrente do regime especial consiste em um benefício fiscal através do qual contribuintes importadores recebiam do Estado de Santa Catarina um crédito do referido tributo no momento em que promoviam a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento, condicionado a que efetuassem as operações de importação através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados no Estado de Santa Catarina, além de outras obrigações acessórias.

A autoridade fiscal entendeu que o benefício fiscal do Crédito do ICMS é uma subvenção, originária de dotação orçamentária de Transferências Correntes, da espécie Econômica, cuja finalidade é a de cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas e também que sob a ótica da ciência contábil (normas internacionais de contabilidade - IAS 20), as subvenções governamentais devem ser reconhecidas pelas sociedades

empresárias como receitas da entidade, apropriadas ao longo do período em que forem usufruídas, e confrontadas com as despesas que pretende compensar.

A autoridade administrativa expõe que as subvenções recebidas devem ser tratadas como parte integrante da receita bruta operacional, conforme artigo 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 e RIR/99, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, artigo 392.

Constatou que a própria fiscalizada reconhece na contabilidade que tais receitas integram o resultado tributável pelo IRPJ e a CSLL, lançando as receitas correspondentes nas contas contábeis DESCONTOS OBTIDOS ICMS e ICMS (redutora).

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 2327/2408, na qual inicia alegado a ocorrência da decadência parcial:

Por sua vez, a ciência do Auto de Infração deu-se no dia 23.07.20135, conforme assinatura lançada na própria via do agente fiscal, considerando-se exercido o direito do Fisco de efetuar o lançamento nesta data, de modo a se configurar a decadência parcial dos valores de PIS e COFINS lançados, como se passa a demonstrar, com a consequente necessidade da exclusão dos valores decaídos.

A interessada explica que a contagem do prazo pode ser pelos artigos 173 ou 150 do Código Tributário Nacional – CTN, contudo a diferença reside que no segundo dispositivo, se ocorrer pagamento, conta-se cinco anos da ocorrência do fato gerador.

No caso dos autos, houve pagamento do PIS e COFINS concernente ao período autuado, anos calendário de 2008 a 2011, por meio do encontro dos débitos e créditos oriundos de cada imposto, conforme se denota a partir da análise das respectivas DACONs, situando-se o termo inicial da decadência nas datas dos fatos geradores, considerando como decaído o período de janeiro a junho de 2008.

Argumenta que o encontro de contas é uma compensação:

Nas empresas que apuram o PIS e a COFINS sob a forma não cumulativa, como é o caso da Impugnante, é autorizado por lei a compensação dos créditos com o valor calculado como devido, sendo que essa forma de extinção do crédito tributário é consequentemente uma forma de quitação da dívida, portanto, também nesses casos de compensação entre débitos e créditos ocorrem a antecipação ao fisco. Temos como exemplo a legislação de regência do IPI, que prevê expressamente que a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos por lei, sem resultar saldo a recolher, caracteriza-se como pagamento, note-se:

Cita artigo do Regulamento do IPI, nos quais os pagamentos do IPI destacados na nota fiscais são considerados pagamento na norma, além de citar que a compensação é forma de extinção, nos termos do artigo 156 do CTN.

Nesta esteira, a interessada conclui que resta nítido que o entendimento proferido para os casos de IPI aplica a mesma regra para os demais tributos caracterizados pela não cumulatividade.

Diante da sua conclusão, os lançamentos relativos aos meses de janeiro a junho de 2008 estariam alcançados pela decadência.

No mérito, alega a “*Ilegitimidade da cobrança do PIS e da COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS*”.

Discorda da conclusão da autoridade fiscal sobre a natureza jurídica de receita operacional dos créditos presumidos de ICMS, que seriam lucro da atividade econômica dele e não devem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Explica que se utiliza o Regime Especial DIAT nas saídas para comercialização das mercadorias por ela importadas, apropriando em conta gráfica, os créditos presumidos de ICMS e que são créditos escriturais, valores que deixam de ser recolhidos aos cofres públicos estaduais, consistindo na diferença entre o imposto devido e o recolhido e conclui:

Logo, os créditos presumidos de ICMS não representam ingressos de novos recursos financeiros e não conferem capacidade contributiva ao beneficiário, traduzindo-se em **redutores ou retificadores de custos**.

Em tópico próprio (4.2), alega a inconstitucionalidade da exigência do PIS e da COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS, pois tais créditos não constituem faturamento nem receita, deixando de se enquadrar no fato gerador do PIS e da COFINS e nem integram a sua base de cálculo.

A defendente entende que a subvenção para investimento pode, então, traduzir-se em redução do passivo, não sendo, necessariamente, soma em dinheiro repassada ao beneficiário, e que os créditos presumidos de ICMS classificam-se na espécie subvenção para investimento, não sendo este objeto da tributação pelo PIS e pela COFINS.

Defende que ocorreu o “*bis in idem*”:

Além de todos os argumentos de defesa já apresentados pela Impugnante, os quais são, cada um, suficientes para determinar a nulidade do Auto de Infração, importa considerar, ainda, que o PIS e a COFINS incidem sobre o ICMS destacado nas Notas Fiscais de saída das mercadorias importadas, nas quais consta a alíquota cheia, como comprova a amostragem em anexo, de maneira que a exigência das contribuições sobre a diferença entre o ICMS devido (destacado) e o ICMS efetivamente recolhido importa em “*bis in idem*” sobre o valor correspondente aos créditos presumidos do imposto, que são duplamente onerados pelas contribuições.

A impugnante fez constar que as contribuições já incidiram sobre a diferença entre o ICMS devido e o ICMS recolhido, diferença esta que consiste nos créditos presumidos e ainda, que quanto às importações “por conta e ordem”, a receita decorrente da comercialização das mercadorias importadas é auferida e tributada pelo adquirente, e não pela importadores, incidindo o PIS e COFINS sobre o ICMS cheio.

Defende que a multa de 75% é confiscatória e inconstitucional.

No final da peça impugnatória, defende a ilegalidade da utilização da Taxa Selic.

Sobreveio acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, que considerou a impugnação improcedente e a ementa é colacionada abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2011

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2011

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2011

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso, a partir de abril de 1995.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

A contribuinte, irresignada, apresentou Recurso Voluntário, no qual repisou a argumentação da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Relatora.

1. Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, a ciência do acórdão ocorreu em **29 de maio de 2014**, fls. 3904, e o recurso foi protocolado em **27 de junho de 2014**, fls. 3904. Trata-se, portanto, de recurso tempestivo e de matéria que pertence a este colegiado.

2. Prejudicial de mérito

2.1. Decadência

A Recorrente insurge-se contra o entendimento proferido no acórdão da DRJ/Ribeirão Preto e defende que a não-cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é constitucional, explicando como a compensação nos tributos em apreço tem o mesmo efeito de pagamento, com a consequente definição do termo inicial de contagem pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, citando precedentes do Carf.

Afirma que o período de janeiro a junho de 2008 está decaído, pois a ciência do auto de infração ocorreu em 23 de julho de 2013 e como se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação, então, deve-se contar o prazo a partir da ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador).

No caso em análise, não assiste razão a Recorrente, a analogia que ela entende ocorre entre tributos com materialidades distantes. No imposto sobre produtos industrializados - IPI, o fenômeno da não-cumulatividade ocorre em compensar o que é devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ou seja, o creditamento ocorre na escrita fiscal, sendo do montante do imposto pago e destacado nas notas fiscais.

Já a materialidade da contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS é o auferimento de receita, sendo que a não-cumulatividade decorre de normas aplicáveis aos créditos para a contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS e são calculados a partir de gastos com bens e serviços (insumos) empregados na atividade própria.

Dessa forma, a sistemática da não-cumulatividade do IPI utiliza o método "imposto contra imposto", já a não-cumulatividade do PIS/COFINS emprega o método "base contra base".

Nesse sentido, não há aplicação de tal analogia, sendo que, no IPI, há norma expressa que faz com que a compensação seja equivalente ao pagamento, ou seja, o

aproveitamento do crédito escritural². Diferentemente na contribuição para o PIS/Pasep e na COFINS, não há previsão legal expressa e são tributos com materialidades distintas.

Ultrapassado este aspecto, importante, é importante observar se a compensação pode ser equiparada ao pagamento. É certo que a compensação é uma forma de extinção do crédito tributário, assim como o pagamento, mas eles não se configuram como sinônimos, possuindo natureza jurídica distintas.

O artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional determina que:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifos não constam no original)

A legislação é clara ao expressar **pagamento** e não outra forma de extinção do crédito tributário.

Ademais, conforme precedente de Recurso Especial Repetitivo, abaixo colacionado, a forma para a contagem do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional é tão somente para os casos de **pagamento**:

² Decreto nº 7.212, de 2010 - RIPI

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei nº 10.637, de 2002, art. 49, Lei nº 10.833, de 2003, art. 17, e Lei nº 11.051, de 2004, art. 4º).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege*

de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(*REsp 973.733/SC; Relator: Ministro Luiz Fux; DJe: 18/09/2009*)

Trata-se de decisão definitiva de mérito, proferida na forma do regime do recurso repetitivo, que por força do disposto no art. 62, § 2º, do Regimento Interno deste Conselho, deve ser observada pelos membros deste Conselho.

Portanto, como não houve o pagamento antecipado, o prazo inicial deve ser contado pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso em análise, é de 31 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2011. A ciência do auto ocorreu 23 de julho de 2013, logo, o período de janeiro a junho de 2008 tem como termo inicial o ano de 2009, portanto, tal período não estava atingido pelos efeitos da decadência.

3. Do mérito

3. Nulidade do auto de infração e desacerto do acórdão recorrido

A Recorrente preceitua o título como nulidade, mas ela adentra ao mérito, não se tratando, portanto, de preliminar.

3.1. Subsunção ou não da subvenção no aspecto material da hipótese do PIS/COFINS

A Recorrente faz explicatione como ocorre o procedimento da concessão do crédito presumido - Regime Especial DIAT - de ICMS. Explana que, em termos conceituais, créditos presumidos de ICMS são créditos escriturais lançados na escrita fiscal do contribuinte que resultam em redução ou, até mesmo, anulação da carga tributária.

Afirma que tais créditos não podem ser inclusos na base de cálculo das contribuições em apreço, concluindo que é inconstitucional e ilegal a cobrança de PIS e COFINS, devendo o auto ser considerado nulo.

Ela afirma que o entendimento consignado no acórdão recorrido é absolutamente insubstancial, eis que os créditos presumidos de ICMS não se ajustam no conceito de receita pressuposto pelo constituinte ao estabelecer a hipótese de incidência do PIS e da COFINS, que passa, inarredavelmente, pela noção de riqueza nova, de ingresso de recursos financeiros, característica da qual não se revestem os créditos presumidos de ICMS e afirma que se trata de hipótese de não incidência tributária, pleiteando pela reforma do acórdão.

Adentra ao conceito de faturamento e receita, trazendo legislação, doutrina e jurisprudência, explicitando que faturamento é a composição de recursos financeiros oriundos

da venda de mercadorias e prestação de serviços, enquanto que o conceito de receita é mais amplo, representando a entrada de novos valores, estando diretamente vinculado à capacidade contributiva.

Entende que há impertinência do entendimento lançado pelo agente fiscal no seu "Termo de Verificação" e avalizado pelo Acórdão recorrido de que os créditos presumidos de ICMS consistiriam em receita pelo fato de resultarem economia tributária significativa, restando ao contribuinte a obrigação de pagamento com relação a somente quatro pontos percentuais.

Argumenta que são irrelevantes os registros contábeis referentes aos créditos presumidos de ICMS, sobrepondo-se a sua verdadeira natureza jurídica: as contribuições não incidem pelo simples fato de a Recorrente ter lançado tais créditos na sua contabilidade como receita integrante do resultado tributável pelo IRPJ e pela CSLL, até porque o PIS e a COFINS não têm o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Colaciona uma série de precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região, do CARF e o RE 606.107 do STF, que defende que deve ser aplicado por meio da analogia ao caso concreto.

Postula pela aplicação do princípio da verdade material, pois não há subsunção do fato à norma, e pela aplicação do princípio federativo, que estaria violado se a União tributasse o crédito presumido de ICMS.

Passa-se, então, à análise se os referidos créditos integram ou não o conceito de receita para fins de tributação da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que regulamenta o imposto sobre a renda, prevê o seguinte quanto à subvenção no que toca à receita bruta operacional:

Lei nº 4.506/1964

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

No que concerne ao Decreto nº 3.000/1999, este prevê o seguinte em relação à subvenção para custeio:

Decreto nº 3.000/1999

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

A legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, no que concerne ao regime não-cumulativo, prevê o seguinte quanto à base de cálculo:

Lei nº 10.637, de 2002

*Art. 1º 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**.*

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

(grifos não constam no original)

Lei nº 10.833, de 2003

*Art. 1º 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**.*

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

(grifos não constam no original)

Dentro das exclusões da base de cálculo, tanto da contribuição para o PIS/Pasep, como da COFINS, não estão enquadradas as receitas de subvenção, logo, enquadram-se no conceito de receita, estando, assim, sujeitas à incidência das contribuições em apreço.

Do Termo de Verificação Fiscal, extrai-se a sistemática, configurando-se como uma verdadeira receita operacional, fls. 2225:

Em síntese: o regime especial permitia que o contribuinte importasse a mercadoria sem incidência do ICMS (diferimento na importação). O diferimento parcial na operação subsequente reduzia o ICMS incidente na saída das mercadorias para o adquirente para 12% e o crédito presumido reduzia a alíquota efetiva de 12 para 4%. Para garantir a fruição do regime, o contribuinte deveria antecipar o pagamento do ICMS de 4% incidente na saída das mercadorias para o adquirente da mercadoria na operação de importação por conta e ordem (crédito

presumido + diferimento parcial na operação subsequente à importação).

Será trabalhado melhor no tópico posterior que se trata de subvenção para custeio apresentando-se como uma verdadeira receita bruta operacional. Ademais, há a seguinte solução de divergência, que vale colacionar:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA N° 13, DE 28 DE ABRIL DE 2011

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: 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 da Contribuição para o PIS/Pasep.

A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei No 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 150 da Constituição Federal; Art. 97 da Lei No 5.172, de 1966 (CTN); Arts. 2º e 3º da Lei No 9.178, de 1998; Art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002; Inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009; Arts. 392 e 443 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99); e Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EMENTA: 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 da Cofins.

A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 150 da Constituição Federal; Art. 97 da Lei No - Lei nº - 5.172, de 1966 (CTN); Arts. 2º e 3º da Lei nº - 9.178, de 1998; Art. 1º da Lei nº - 10.833, de 2003; Inciso XII do art. 79 da Lei nº - 11.941, de 2009; Arts. 392 e 443 do

*Regulamento aprovado pelo Decreto nº - 3.000, de 1999
(RIR/99); e Parecer Normativo CST nº - 112, de 1978.*

Assim, percebe-se que há subsunção do fato à norma, pois o crédito presumido de ICMS é receita tributável que integra a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, não havendo que se discorrer sobre ofensa à verdade material ou ao princípio federativo, pois a União está apenas exercendo sua competência tributária ativa. No que concerne ao RE 606.107 do STF, que a Recorrente tratou de aplicação obrigatória ao caso, trata-se de caso que não se amolda ao presente, no mencionado Recurso Extraordinário, o caso tratado é sobre imunidade tributária na exportação, não se tratando de crédito presumido na importação. Por tal motivação, rejeita-se a argumentação da Recorrente.

3.2. Classificação da subvenção recebida

A Recorrente insurge-se contra a classificação do Termo de Verificação Fiscal e também confirmada no acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, retomando aos argumentos do tópico anterior e expressando que é irrelevante a classificação da subvenção recebida.

Contudo, posteriormente, faz uma explicação sobre o que seria subvenção para custeio e para investimento. Afirma que o que importa para classificar como subvenção para investimento é o interesse público no desenvolvimento da atividade econômica. Colaciona doutrina, legislação e precedentes judiciais e administrativos para demonstrar que o seu caso é de subvenção para investimento.

As subvenções podem ser caracterizadas como espécies do gênero renúncias de receitas sob o prisma do Direito Financeiro, com diversos intuitos, como, por exemplo, o desenvolvimento de determinada região, ampliação da oferta de emprego, sendo que tais objetivos gerais estão albergados pelos dois tipos de subvenção.

A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que regulamenta o imposto sobre a renda, prevê o seguinte quanto à subvenção para custeio no que toca à receita bruta operacional:

Lei nº 4.506/1964

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

No que concerne ao Decreto nº 3.000/1999, este prevê o seguinte em relação à subvenção para custeio:

Decreto nº 3.000/1999

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Posteriormente, sobreveio o Decreto nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que também regulamenta o imposto sobre a renda, realizando uma exclusão no que concerne à subvenção para investimento quanto ao lucro líquido:

Decreto nº 1.598/1977

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

(...)

V - as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Observa-se a partir da interpretação do decreto, acima citado, que as subvenções para investimentos, no caso de isenção e redução de impostos, são concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, caracterizando-se, portanto, como uma subvenção condicionada.

Ainda no que concerne à subvenção para investimento, prevê o Decreto nº 3.000/1999 - RIR, o seguinte:

Decreto nº 3.000/1999

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Parte da doutrina e há precedentes deste Egrégio Tribunal Administrativo, que entendem que a subvenção para investimento não é condicionada à existência de um projeto de implantação ou de expansão de empreendimento. Para melhor esclarecimento, cita-se SOLON SEHN:

De fato, a subvenção para investimentos a que se refere a legislação do imposto de renda (Decreto nº 3.000/1999, art. 443; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 38, § 2º) equivale a uma transferência de capital, caracterizada pela transmissão de direitos patrimoniais, inclusive mediante concessão de benefícios fiscais do Poder Público a outra pessoa jurídica, independente de qualquer contraprestação. Descabe qualquer vinculação à

existência de um projeto de implantação ou de expansão de empreendimento econômico. Sua caracterização pressupõe apenas a intenção objetiva de realizar o incremento patrimonial do beneficiário, que deve aplicar a liberalidade recebida no aumento de capital de giro ou em qualquer elemento do ativo.³.

Contudo, este não é o entendimento da Relatora, que analisa o caso. Entende-se que a subvenção para investimento não é uma doação pura e simples, que se caracteriza quando não há qualquer restrição ou encargo ao beneficiário, mas se trata de uma doação onerosa, que segundo os civilistas:

Onerosa, modal, com encargo ou gravada (donatio sub modo) - Aquela em que o doador impõe a donatário uma incumbência ou dever⁴.

No caso em análise, a incumbência ou dever não se restringe apenas a forma de escrituração contábil, no caso, que elas devem ser registradas como reserva de capital, mas a subvenção para investimento também está condicionada à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Ora, trata-se de uma renúncia de receitas, passando pelo crivo da Lei de Responsabilidade Fiscal, adentrando aos preceitos básicos da Constituição Federal, que em seu artigo 3º, inciso II, prevê como um dos objetivos fundamentais da República, garantir o desenvolvimento nacional, onde se pode compreender desenvolvimento econômico e social.

Não seria condizente aos preceitos constitucionais, conceder a subvenção para investimento, realizando um pacto entre Estado e sociedade civil, com o objetivo de melhoria do desenvolvimento econômico-social com a implantação e expansão industrial e, posteriormente, o beneficiário da subvenção não cumprir os requisitos legais a que esteve adstrito. Seria tratar de forma diferente o contribuinte que utiliza da subvenção para investimento como para custeio, concedendo determinado tratamento tributário que não é condizente.

No caso em análise, observa-se a partir das considerações do Termo de Verificação Fiscal, que o regime especial concedido à Recorrente apresenta-se como **subvenção para custeio**, fls. 2225:

Em síntese: o regime especial permitia que o contribuinte importasse a mercadoria sem incidência do ICMS (diferimento na importação). O diferimento parcial na operação subsequente reduzia o ICMS incidente na saída das mercadorias para o adquirente para 12% e o crédito presumido reduzia a alíquota efetiva de 12 para 4%. Para garantir a fruição do regime, o contribuinte deveria antecipar o pagamento do ICMS de 4% incidente na saída das mercadorias para o adquirente da mercadoria na operação de importação por conta e ordem (crédito presumido + diferimento parcial na operação subsequente à importação).

É de se observar que o art. 10, IX, do Anexo 2 do RICMS, posteriormente revogado, concedia crédito presumido de ICMS "nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, promovidas pelo importador ao qual tenha sido concedido o regime especial de que

³ SEHN, Solon. PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 304-305.

⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 262.

trata o Anexo 3, art. 10'. Por sua vez, o art. 10 do Anexo 3 condicionava o regime especial de ICMS à importação de mercadorias por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira situados em Santa Catarina, mediante a adoção, de certos procedimentos, como a utilização de Comissárias de Despacho Aduaneiro estabelecidas no Estado, excetuando-se as empresas do Simples Nacional e aquelas que tivessem débitos com o Estado.

Da legislação que fundamentava a concessão do regime especial, extraem-se duas conclusões importantes para o presente trabalho: a) que não há exigência legal de contrapartidas de investimentos por parte do contribuinte beneficiado; e b) que o crédito é concedido ao importador e não ao adquirente da mercadoria, mesmo que esta seja importada por conta e ordem deste.

(grifos não contam no original)

Não há exigência de contrapartidas e diferente do alegado pela Recorrente a exigência de importação de mercadorias por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira situados em Santa Catarina não se configura como a exigência de um investimento, que seria, por exemplo, ampliação de um parque industrial.

Do acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 3894, extrai-se:

Ademais, o benefício fiscal do crédito do ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina é uma subvenção, originária de dotação orçamentária de transferência corrente, da espécie econômica, com a finalidade precípua de cobrir despesas de custeio da impugnante.

Diante da fundamentação exposta, considera-se a **subvenção**, no caso em análise, como **para custeio** e este tipo é abrangido pela incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, sendo este o entendimento desta Turma em caso similar, de relatoria do Conselheiro Walker Araujo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

Os valores do crédito presumido do ICMS, por se caracterizar como receita de subvenção para custeio, integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa.

(...)

(CARF; 3ª Seção; Acórdão 3302-003.199; 17.05.2016)

Por tal motivação, mantém-se o que foi decidido na DRJ/Ribeirão Preto.

3.3. Destaque nos documentos de saída

A Recorrente alega que é imprescindível considerar que o PIS e a COFINS incidem sobre o ICMS destacado nas Notas Fiscais de saída das mercadorias importadas, em que consta a alíquota cheia, como comprova a amostragem constante dos autos, de maneira que a exigência das contribuições sobre a diferença entre o ICMS devido (destacado) e o ICMS efetivamente recolhido gera "bis in idem" sobre o valor relativo aos créditos presumidos do imposto, que são duplamente onerados pelas contribuições.

Assim, decidiu a DRJ/Ribeirão Preto, fls. 3894:

Ainda, quanto à alegação do “Destaque da alíquota cheia nos documentos fiscais de saída - ocorrência de “bis in idem”, o crédito presumido de ICMS, constitui receita da pessoa jurídica, como benefício fiscal, e deve integrar a base de cálculo da Cofins, pois não há previsão legal para sua exclusão, conforme acima explanado e o mero destaque da alíquota no documento fiscal, não comprova o oferecimento à tributação, conforme alega a impugnante.

De fato, conforme expressado pelo acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, o mero destaque não comprova a tributação, portanto, rejeita-se tal argumentação.

3.4. Da multa de ofício

A Recorrente insurge-se contra a multa de ofício de 75%, demonstrando que a previsão legal não é suficiente para cobrar a referida multa, afirmando que o princípio do não-confisco é dirigido aos tributos e às multas.

Tal argumentação não merece prosperar, a legislação é clara, quanto ao que preceitua no artigo 44, da Lei nº 9.430/1996:

Lei nº 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

No caso em análise, houve lançamento de ofício pelo não oferecimento de receita tributável, o que deve ser mantida a multa de ofício de 75%. Quanto às alegações de confisco, razoabilidade e proporcionalidade, deve-se ser aplicada a Súmula Carf nº 02: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária." Portanto, mantém-se a multa de ofício de 75%.

3.5. Da Taxa Selic sobre os créditos tributários

A Recorrente insurge-se contra a aplicação da Taxa Selic sobre o cálculo do créditos tributários como juros de mora.

O Código Tributário Nacional versa sobre a aplicação da atualização de valores, que no caso, é acrescido de juros de mora:

Código Tributário Nacional

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A legislação deixa claro que, caso não haja legislação sobre o percentual dos juros de mora, será aplicada a taxa de um por cento ao mês. Diante de tal determinação, a legislação infraconstitucional, determina no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, que:

Lei nº 9.430/1996

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Realiza-se uma remissão, então, ao art. 5º, § 3º, da Lei 9.430/1996:

Art. 5º. (...)

(...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Ademais, prevê a Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

A legislação prevê a incidência da taxa Selic, que no caso é o juros de mora, sobre a impontualidade do pagamento. Portanto, mantém-se a atualização dos créditos e dos juros de mora sobre o índice da Taxa Selic.

4. Conclusão

Por todo exposto, conheço o recurso voluntário, rejeitando a prejudicial de mérito e, no mérito, negando provimento.

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza