



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

Processo nº 11516.722481/2014-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.055 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2017
Matéria PIS e COFINS
Recorrente BRF S/A
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO

Deve ser afastada a preliminar de nulidade, uma vez que foram cumpridos todos os requisitos previsto nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

MANIFESTAÇÕES DO FISCO SOBRE LEGITIMIDADE DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS. LANÇAMENTO COM MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

Não procede a alegação do contribuinte de que agiu em consonância com manifestações formais do Fisco, o que afastaria a cobrança de multa de ofício e juros de mora. As glosas de créditos, discutidas em sede de outro processo, decorreram de erros de interpretação ou falta de comprovação. Portanto, são lícitas as cobranças, em razão de falta de lançamento e pagamento das contribuições.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Em sendo parte integrante da obrigação tributária, é lícita a incidência de juros sobre a multa de ofício não recolhida no prazo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCIDÊNCIA DE PIS

Trata-se de incentivo fiscal, cujo objetivo é o de reduzir a despesa com ICMS. Portanto, não é receita e não deve ser incluído nas bases de cálculo do PIS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCIDÊNCIA DE COFINS

Trata-se de incentivo fiscal, cujo objetivo é o de reduzir a despesa com ICMS. Portanto, não é receita e não deve ser incluído nas bases de cálculo do COFINS.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento à preliminar de nulidade; por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, no sentido de afastar a receita com crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, vencidos os Conselheiros Liziane, Antonio e Marcos Roberto; por unanimidade de votos, em negar provimento ao argumento em favor da inaplicabilidade da multa de ofício e dos juros de mora; e, por maioria de votos, em negar provimento ao argumento em favor da inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício, vencida a Conselheira Maria Eduarda.

Jose Henrique Mauri - Presidente.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Henrique Mauri, Semiramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância, por bem relatar os fatos:

Relatório

Os Autos de Infração referem-se ao lançamento de valores devidos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – (PIS/Pasep), não cumulativas, correspondentes a fatos geradores ocorridos no período de 10 a 12/2009. Foram lançados os valores de R\$ 10.245.734,53 de Cofins e R\$ 2.224.732,37 de Contribuição para o PIS/Pasep, acrescidos de multa 75% e juros de mora.

Do procedimento fiscal

Os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como dos PER/Dcomp apresentados pela contribuinte, no período entre 2006 e 2010. Os procedimentos relativos aos anos de 2006, 2007 e 2008 e de 01/2009 a 09/2009 já foram encerrados anteriormente e o presente processo refere-se à apuração de outubro a dezembro de 2009

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.

Os créditos apurados em Dacon foram glosados e reclassificados de ofício conforme os despachos decisórios dos processos números 10983.911358/2011-68, 10983.911355/2011-24, 10983.911352/2011-91, 10983.911360/2011-37, os quais foram apensados ao presente processo. Também foram apensados os processos números 11516.722503/2014-50, 11516.722502/2014-13, 11516.722510/2014-51, 11516.722509/2014- 27 que tratam dos autos de infração lançados para aplicação da multa isolada pela não homologação das compensações tratada nos referidos processo.

A autoridade fiscal relata que conforme os balancetes de folhas 655 e seguintes, extraídos do SPED Contábil, a contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS, conforme escriturado nas contas contábeis informadas de acordo com o mês, e que tais receitas não foram somadas nas linhas 02.Demais Receitas Alíquota de 1,65% da Ficha 07A e 02.Demais Receitas Alíquota de 7,6% da Ficha 17A, conforme as memórias de cálculo apresentadas em atendimento ao item 14 da Intimação 002/00236, relativas à linha 2 da ficha 07A.

Acrescenta que nos balancetes de outubro a dezembro (fls. 655 e seguintes), nenhuma das contas contábeis acima totaliza quaisquer informações sobre o crédito presumido do ICMS. Assim, uma vez que tais receitas não foram tributadas, foi realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário devido.

Do quadro DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL do Auto de Infração de Cofins consta: (i) a infração descrita como: 0001 INCIDÊNCIA

NÃO CUMULATIVA PADRÃO / OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS; (ii) a infração descrita como: 0002 GLOSA DE CRÉDITOS / CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE. Do quadro DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL do Auto de Infração de Contribuição para o PIS/Pasep consta: (i) a infração descrita como: 0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO / OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP; (ii) a infração descrita como: 0002 GLOSA DE CRÉDITOS / CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE.

Dos quadros DEMONSTRATIVO DE APROVEITAMENTO DE OFÍCIO DE CRÉDITOS DO REGIME NÃO-CUMULATIVO, constam os valores dos créditos das contribuições, vinculados às receitas tributáveis e não tributáveis de aquisições no mercado interno, deduzidos dos valores apurados das infrações.

Da manifestação de inconformidade

Inicialmente, a recorrente requer a reunião do presente processo aos processos nºs 10983.911358/2011-68, 10983.911355/2011-24, 10983.911352/2011-91, 11516.722502/2014-13, 11516.722503/2014-50, 11516.722509/2014-27, 11516.722510/2014- 51 e 11516.722481/2014-28.

Suscita a nulidade do procedimento fiscal alegando, em síntese, cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio da motivação ante a “fundamentação precária do despacho decisório”. Reclama que a fiscalização indicou o motivo das glosas através de siglas, “igualmente repetidas para cada item” e que não é “razoável” que esta se limite a justificar sua glosa alegando tão somente que os mesmos não se enquadram na definição de “insumos” trazida pela IN SRF nº 404/04, sem tecer quaisquer considerações sobre o processo produtivo da empresa. Nesse sentido, defende, em síntese, que cabia ao fisco “ter aprofundado a análise do emprego do insumo no processo produtivo da requerente” e dizer o motivo de cada glosa indicada na listagem de glosas.

Dos Créditos Presumidos de ICMS

A impugnante alega que os créditos presumidos de ICMS não compõem a base tributável dos tributos lançados por não consistirem de receita da empresa e que, para tanto, tais ingressos deveriam resultar no efetivo aumento do patrimônio líquido e decorrer de negócios jurídicos por ela praticados, o que não é o caso.

Afirma que “os créditos presumidos de ICMS em questão são subvenções econômicas, visto enquadrarem-se no conceito de ‘transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das empresas beneficiadas’, nos exatos termos do art. 12, parágrafo 3º da Lei nº 4.320/64”, mas depois afirma que “se enquadram nas duas categorias acima (subvenções para custeio e para investimento)” pois, segundo alega, dentro dos valores que a fiscalização visa tributar estão créditos presumidos relacionados a investimentos ou propósitos específicos firmados entre a empresa e os Estados, bem como benefícios de caráter geral, relacionados a setores incentivados.

Das glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização

Os argumentos expendidos pela interessada em sua impugnação não serão aqui relatados, pois são os mesmos das manifestações de inconformidade apresentadas nos autos dos processos que tratam das glosas de créditos das

contribuições, os de números 10983.911358/2011-68, 10983.911355/2011-24, 10983.911352/2011-91, 10983.911360/2011- 37, cujas cópias encontram-se anexadas nos presentes autos.

Da multa de ofício e multa e juros de mora

A impugnante alega que em tendo agido em conformidade com o entendimento materializado em dezenas de soluções de consulta, emitidas de maneira reiterada e constante, não lhe podem ser exigidos juros e multas incidente sobre os débitos decorrentes do reajustamento da base de cálculo pretendida pela fiscalização, na remota hipótese de se entender que não há direito ao creditamento das contribuições em foco nas situações acima apontadas, o que se requer na forma do art. 100, inciso III, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, c/c o art. 76, inciso II, "a", da Lei n. 4502.

Defende que ainda que, caso sejam mantidos os autos de infração, deve ser afastada a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, alegando a cobrança desses acréscimos, feita a partir do mês seguinte ao prazo de 30 dias para pagamento do auto de infração ou apresentação de impugnação, é manifestamente indevida, pela ausência de previsão legal expressa autorizando a referida cobrança.

Por fim, protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de outros documentos.

A impugnação foi considerada integralmente improcedente e o Acórdão nº 070-36.509, da 4ª Turma da DRJ/FNS, foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Respeitados pela Administração Fazendária os princípios da motivação, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, é improcedente é alegação de cerceamento de defesa e nulidade do feito fiscal.

MANUTENÇÃO DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS DESCONTADOS. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS.

Mantidas integralmente as glosas dos créditos descontados, não cabe qualquer alteração nos lançamentos dos valores das

contribuições que restaram inadimplidas pela diminuição do crédito passível de desconto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

A partir da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a subvenção para investimento passaram a não integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterize.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

A partir da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a subvenção para investimento passaram a não integrar a base de cálculo da Cofins não cumulativas, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterize.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos contidos na impugnação, exceto quanto aos relacionados às glosas de créditos de PIS e COFINS, em relação às quais tão somente remeteu-se aos argumentos aduzidos nos respectivos processos, tal qual o efetuado pela DRJ, cujas cópias encontram-se nos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O Recurso Voluntário reúne os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Trata-se de cobrança de PIS e COFINS, com multa de ofício de 75% e juros de mora, em razão de glosas de créditos, as quais foram objetos de outros processos, e não inclusão nas bases de cálculo do crédito presumido de ICMS.

Com efeito, as glosas de créditos de PIS e COFINS, que são relativos ao 4º Trimestre de 2009, são tratadas nos processos 10983.911358/2011-68, 10983.911355/2011-24, 10983.911352/2011-91 e 10983.911360/2011-37. E as correspondentes não homologações de compensação redundaram em cobranças de multas isoladas, que se encontram nos processos 11516.722503/2014-50, 11516.722502/2014-13, 11516.722510/2014-51 e 11516.722509/2014-27. Estes processos já foram julgados em primeira instância, com resultados integralmente desfavoráveis à recorrente. Todos foram distribuídos para este relator e incluídos nesta pauta de julgamento.

Na impugnação, a Recorrente trouxe os argumentos que apresentou nos processos sobre as glosas dos créditos. A DRJ não os enfrentou, pois, como o fez em cada um dos processos acima listados, limitou-se a ratificar as decisões que já haviam sido proferidas. Nesta linha, no recurso voluntário, a recorrente também não abordou as questões relacionadas aos créditos, limitando-se aos seguintes tópicos:

"Preliminar: a nulidade do trabalho fiscal decorrente de investigação insuficiente dos fatos que ensejaram as glosas realizadas"

"O direito:

- a indevida inclusão na base de cálculo das contribuições em tela dos créditos presumidos de ICMS;

- a inaplicabilidade da multa de ofício, visto que a recorrente agiu em observância ao entendimento do próprio fisco; e

- a inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício."

As discussões acerca da legitimidade dos créditos de PIS e COFINS serão travadas nos processos fiscais acima apontados e os seus resultados deverão ser considerados, para a execução do acórdão que resultar deste julgamento.

Passo então ao enfrentamento dos argumentos apresentados no recurso voluntário relativo ao presente processo.

"PRELIMINAR: A NULIDADE DO TRABALHO FISCAL DECORRENTE DE INVESTIGAÇÃO INSUFICIENTE DOS FATOS QUE ENSEJARAM AS GLOSAS REALIZADAS"

A recorrente alega que o auto de infração não foi devidamente motivado, pelo que deveria ser considerado nulo, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Em suma, a fiscalização não teria apresentado os motivos pelos quais teria glosado os créditos, limitando-se a tecer alegações genéricas, o que, inclusive, teria impossibilitado o pleno exercício do direito de defesa.

Transcrevo trechos da preliminar:

A fiscalização fez, no bojo do termo de verificação fiscal, uma divisão genérica, simplória e meramente exemplificativa dos itens apropriados pela recorrente como créditos das contribuições em foco que, no seu entender, seriam impassíveis de creditamento.

Cingiu-se, assim, a indicar o crédito postulado pela recorrente, bem como as compensações a ele correlatas, dividindo a análise dos itens componentes do crédito em grupos, de acordo com as linhas em que constam no DAPON apresentado pela recorrente.

Em cada um desses tópicos, a fiscalização limitou-se a tecer alegações genéricas para os agrupamentos por ela realizados, as quais se resumem às seguintes: *(i)* desconformidade dos itens com o conceito de “insumos” constante das IN SRF n. 404/04 e n. 247/02; *(ii)* CFOP cujas operações não se caracterizam como “insumos” ou qualquer outras hipótese de crédito; *(iii)* notas fiscais de bens sujeitos à alíquota zero; e *(iv)* notas fiscais de bens cuja aquisição supostamente deveria ter sido realizada com suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS.

Não obstante essa descrição lacônica das glosas, de acordo com a própria fiscalização, as alegações de direito em que se fundamentaram as glosas realizadas estariam disponíveis em planilhas de EXCEL, constantes de um arquivo intitulado “GLOSAS BRF-2009-04-trim.xls”.

Com efeito, às fls. 08, da informação fiscal integrante dos despachos decisórios, pode-se ler que ***“todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nas planilhas localizadas no arquivo não paginável denominado GLOSAS BRF-2009-04-trim.xls, anexado a este processo conforme Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fls. 1032, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado”***. (negrito no original)

Ocorre que ao compulsar as planilhas que compõem o mencionado arquivo é realmente possível identificar o mês de referência, a ficha do DAPON a que se refere o item, bem como sua respectiva linha; o número da nota fiscal, sua data, o CNPJ, o CFOP, o código NCM, o código do material, uma breve descrição do material e o valor contábil considerado. Só o que não consta nestas planilhas é o motivo da glosa.

O que a fiscalização classificou como “motivo individualizado” das glosas, item por item, nota por nota, em verdade são siglas igualmente repetidas para cada item, nota por nota. Assim, por exemplo, na planilha onde se relacionam os itens que supostamente não se enquadram no conceito de “insumos”, na forma tratada pelas INs SRF n. 247/02 e 404/04 acima, na coluna referente ao “motivo da glosa” consta simplesmente “NI”.

Eis o motivo trazido pela fiscalização para fundamentar as glosas realizadas, por exemplo, pallets de madeira: "NI". Pallets, estes, os quais, conforme será comprovado a seguir, são insumos utilizados no processo produtivo da recorrente. Aliás, "NI" é o fundamento tanto da glosa levada a efeito sobre os pallets, como sobre combustíveis usados em equipamentos, serviços de carga e descarga (transbordo), ou peças de reposição, apenas para pinçarmos aleatoriamente alguns exemplos.

O mesmo ocorre com os itens identificados pela fiscalização pelos respectivos CFOP, os quais, em seu entender, não se caracterizariam nem como "insumos", nem como qualquer outra hipótese de crédito. Na coluna onde deveria constar o motivo da glosa consta apenas a sigla "CFOP".

Ao compulsar os autos, ao contrário do que foi alegado pela recorrente, encontrei trabalho detalhado e adequadamente suportado.

Com base em informações prestadas pelo próprio contribuinte, a fiscalização revisou o processo produtivo. Listou uma série de bens e serviços que, em seu entender, não davam direito a créditos e os motivos correspondentes, tais como:

- por não se incluírem no conceito de insumos;
- cuja compra conferia direito a crédito presumido e não integral; ou
- cuja compra fora beneficiada com alíquota zero.

Todas as compras de bens e serviços foram pormenorizadamente identificadas (nota fiscal, lançamento no Livro Registro de Entradas, ficha e linha do DACON), para fins da realização do citado exame de legitimidade. E as inadmitidas nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS foram incluídas, individualmente, em planilhas, por meio das quais encontra-se o total glosado.

Não resta dúvida, portanto, que o contribuinte dispunha de todos os elementos necessários ao pleno exercício dos direitos à ampla defesa e contraditório.

Uma vez verificado que o auto de infração foi devidamente motivado e que foram cumpridos os requisitos previstos nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, nego provimento à preliminar de nulidade.

"O DIREITO"

"A INDEVIDA INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES EM TELA DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS"

A fiscalização identificou o registro de receitas de créditos presumidos de ICMS (fls. 1.318 a 1.320) não computadas nas bases de cálculo do PIS e da COFINS:

"Verifica-se nos balancetes de outubro a dezembro (fls. 655 e seguintes) que nenhuma das contas contábeis acima totaliza quaisquer informações sobre o crédito presumido do ICMS. Uma vez que tais receitas não foram tributadas, necessário é o lançamento para a constituição do crédito tributário devido."

Efetuiu os correspondentes lançamentos de ofício, fundamentada nos artigos 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que dispõem que as contribuições incidem sobre o total das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, destacando que a rubrica em questão não figura dentre as exclusões admitidas.

Em suas peças de defesa, a recorrente apresentou as legislações estaduais que dispunham sobre os incentivos, cujos objetivos eram os de estimular o desenvolvimento econômico dos Estados, por meio da concessão de crédito presumido, enquadrando-se no conceito de subvenção econômica previsto no § 3º do art. 12 da Lei nº 4.320/64 (normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal).

Sobre a natureza jurídica dos ingressos de recursos, inicia pelo PN CST nº 112/78, que separa as subvenções em "para custeio", quando destinadas a cobrir despesas, e "para investimento", quando aplicadas na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de um empreendimento econômico.

Em razão de suas naturezas, dispõe que os benefícios a que fez jus classificam-se em ambas as categorias de subvenção, o que, todavia, não comprometeria o procedimento fiscal que adotou, a saber:

Nesse cenário, é possível concluir que os créditos presumidos de ICMS em análise se enquadram ou em uma ou em outra das categorias acima (subvenções para custeio e para investimento), isso porque, dentro dos valores que a fiscalização visa tributar, estão créditos presumidos relacionados a investimentos ou propósitos específicos firmados entre a empresa e os Estados, bem como benefícios de caráter geral, relacionados a setores incentivados.

Resta no presente momento verificar se os ingressos a título das referidas subvenções econômicas são receitas para fins de incidência das contribuições em foco.

A resposta para esta questão é negativa, pois a própria natureza jurídica da subvenção, seja ela para investimento, seja para custeio, não é de receita, dado que não representa remuneração ou contraprestação por alguma utilidade provida pelo subvencionado ao Poder Público subvencionante, mas mera transferência patrimonial destinada, no caso, a incentivar a produção de determinados setores, que é o interesse público justificador da concessão.

Menciona os Acórdãos CARF nº 3403-000799, de 02/02/11, e o 9303-002618, de 12/11/13, relatados, respectivamente, pelos i. Conselheiro Winderley Moraes Pereira e Conselheira Maria Teresa Martínez López. No primeiro acórdão, consta que o crédito presumido de ICMS é uma redução da despesa com ICMS e não de uma receita. No segundo, também se afirma não se tratar de receita, porém sob o argumento de que esta se configura apenas quando resultante da atividade empresarial, o que, naturalmente, não é o caso do ingresso de recurso por concessão de crédito presumido de ICMS.

Lista decisões do STJ, onde a matéria já se encontraria pacificada (AgRg no REsp 136902/Rs, AgRg no AREsp 596212/PR, AgRg no REsp 1329781/RS, AgRg no REsp 1165316/SC e REsp 1025833/RS).

Por fim, transcreve trecho de manifestação da Ministra Rosa Weber, no julgamento do RE 606107/RS, em que, ao analisar a natureza do crédito de ICMS na compra de mercadoria vendida com imunidade, dispôs não se configurar como uma receita, porém "mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS".

A DRJ não acatou os argumentos do contribuinte.

Segundo o relator, o art. 392 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99) classifica as subvenções para custeio como receitas, do grupo "outros resultados operacionais", pois são recursos destinados a cobrir despesas correntes. Desta forma, à luz dos artigos 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sofre incidência do PIS e da COFINS.

Por outro, as subvenções para investimento são ingressos financeiros destinados exclusivamente à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Estão previstas no art. 443 do RIR/99 e classificadas no grupo de "resultados não operacionais". Como tal, não são abrangidos pela regra de incidência das contribuições.

Nesta linha, consigna que a fiscalização teria classificado as receitas como subvenção para custeio e que não haveria nos autos ou na peça impugnatória argumentos que pudessem levar à conclusão diversa, posto que:

- os registros contábeis das receitas não indicam a natureza da receita, isto é, se era subvenção para custeio ou para investimento; e

- na impugnação, o contribuinte ora afirmou tratar-se de transferências destinadas para cobrir despesas de custeio ("subvenções para custeio), ora que as receitas poderiam ser enquadradas em qualquer uma das duas categorias de subvenção.

Cita o PN CST nº 112/78, cuja manifestação está em linha com os referidos artigos do RIR/99. E, por fim, apesar de não incidirem sobre os fatos geradores em questão, menciona que seu entendimento ainda vigora e se encontra nas Leis nº 11.941/09 e 12.973/14, que, expressamente, excluem das tributações pelo PIS e COFINS tão somente as subvenções para custeio.

De pronto, consigno que já julgamos esta matéria outras vezes e a decisão, por maioria de votos, foi sempre desfavorável aos contribuintes. E, além dos Acórdãos CARF citados pela recorrente e em favor dos contribuintes, há outros naquele mesmo sentido e também em contrário (ex: 1401-001.837, de 23/03/17, e 9303-003.432, de 22/02/17). É, portanto, matéria ainda controversa no âmbito desta esfera administrativa de julgamento.

Este relator já consignou seu posicionamento por meio do Acórdão nº 3301-002.966, coincidentemente em processo que envolvia este mesmo contribuinte. E é favorável à tese por ele sustentada. Contudo, foi vencida, por maioria de votos.

Não obstante, como mantenho aquele mesmo ponto de vista, peço vênha aos colegas conselheiros e transcrevo parte do voto que na ocasião proferi e do qual faço minha razão de decidir:

"(. .)

Vamos então tratar de subvenções para custeio e da possível incidência do PIS e da COFINS, uma vez que o outro tipo de subvenção, para investimento, deve ser registrada como reserva de incentivos fiscais (art. 195-A da Lei nº 6.404/76, com redação dada pela Lei nº 11.638/07) e não em conta contábil de resultado do exercício, como o fez a Recorrente.

Não poderemos considerar a questão como pacificada no âmbito do CARF. Contudo, vê-se que a maioria das decisões mais recentes são favoráveis aos contribuintes, porque os respectivos colegiados avançaram na análise do tema e atingiram seu ponto central: não se trata de receita e, portanto, não deve ser computada nas bases de cálculo das contribuições.

A Lei nº 4.320/64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em seus art. 12 e 18, trata de subvenções, a saber:

"Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

(. . .)

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

(. . .)

II) Das Subvenções Econômicas

Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.

Parágrafo único. **Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:**

a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;

b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais."

A doutrina e a legislação do IRPJ (art. 392 do Decreto nº 3.000/99 - RIR) referem-se às subvenções econômicas como subvenções para custeio, em razão de terem como objetivo o custeio de despesas das atividades das beneficiadas.

E, como a própria lei orçamentária dispõe, tais subvenções para custeio destinam-se a cobrir despesas das beneficiadas - no caso em tela, reduzir a despesa

com ICMS. Portanto, não estamos falando de receitas, porém de redução de despesas.

Em 2008 (período fiscalizado), o § 1º e o *caput* do art. 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 dispunham que as contribuições incidiam sobre "*o faturamento total, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*" e que o total das receitas "*compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pessoa jurídica*." O § 3º exclui, expressamente, as receitas da venda de bens do ativo permanente, uma vez que não operacionais.

Não há um dispositivo legal que apresente expressamente o conceito de receita.

Todavia, no âmbito tributário, o conceito de receita deve ser extraído da legislação do IRPJ. No "Capítulo V - Lucro operacional" do RIR, verifica-se que são tituladas como receitas operacionais o produto das vendas de bens e serviços e da aplicação capital. As doutrina e jurisprudência dominantes também vão neste sentido.

No caso em tela, vemos um subsídio, cujo objetivo é o de reduzir a despesa com ICMS, a fim de incentivar a atividade empresarial. Não se trata de receita. E se imaginarmos que, ao invés de conceder o incentivo, tivesse o respectivo fisco estadual simplesmente reduzido a alíquota do ICMS, de forma alguma teria nascido este debate.

Neste sentido, há várias decisões do CARF, tais como as proferidas por meio dos Acórdãos nº 3102-00.787, de 27/10/2010, 3401-001.976, de 26/9/2012, e 3201-002.060, de 26/2/2016. Adicionalmente, há o Acórdão nº 3201-000.754, de 11/8/2011, de cuja ementa extraio o seguinte excerto:

"COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

O "crédito presumido do ICMS", mero incentivo fiscal, não se trata de receita auferida pela empresa, portanto, está fora do campo de incidência da COFINS, não devendo compor a sua base de cálculo. **Não há a subsunção do fato concreto ("crédito presumido do ICMS") com a hipótese normativa ("auferir receita")**, portanto, não se instaurará o consequente da norma (relação jurídico-tributária/ obrigação tributária)."

E, também nesta linha, há várias decisões do STJ, dentre as quais as colacionadas pela Recorrente, às quais acresço o AgRg no Resp nº 1.329.781 - RS, cuja ementa reproduzo:

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ART. 557 CPC. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO MONOCRÁTICO. EXCLUÍDA ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE MEMORIAIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. AGRAVO NÃO PROVIDO

(. . .)

3. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos,

com a finalidade de proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento.

4. Agravo regimental não provido."

Isto posto, dou provimento às alegações da Recorrente."

Com base no acima exposto, dou provimento às alegações da recorrente, no sentido de afastar a receita com crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

"A INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO, VISTO QUE A RECORRENTE AGIU EM OBSERVÂNCIA AO ENTENDIMENTO DO PRÓPRIO FISCO"

A recorrente alega que não poderiam ser aplicados juros de mora e multa de ofício, pois teria registrado os créditos de PIS e COFINS objetos de glosa (processos 10983.911358/2011-68, 10983.911355/2011-24, 10983.911352/2011-91 e 10983.911360/2011-37) com base em entendimentos manifestados pelo próprio Fisco em processos de consulta. Apresenta como fundamento o inciso III do art. 100 do CTN e a alínea "a" do inciso II do art. 76 da Lei nº 4.502/64.

A DRJ, por sua vez, ratificou os lançamentos. Aduziu que as glosas não contrariaram manifestações formais do Fisco e que, portanto, as cobranças de multa de ofício e juros de mora, por falta de lançamento e pagamento, decorrem de lei, consignada no auto de infração.

Nada tenho a acrescentar à decisão de primeira instância, pelo que nego provimento aos argumentos incluídos no presente tópico.

"A INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO."

Por falta de previsão legal, não pode ser cobrado juros Selic sobre multa de ofício. Robustece sua tese, indicando os seguintes Acórdãos CARF: 101-95.802, de 19/10/2006, 101-96008, de 01/03/2007, 02-03133, de 06/05/2008 e 103-23428, de 17/04/2008.

A DRJ não tratou da matéria, por julgá-la estranha à lide, uma vez que a discussão refere-se a juros não computados no auto de infração, pois passarão a incidir a partir do momento em que o crédito tributário que tornar-se exigível.

Também já manifestei-me sobre esta questão e em linha com o posicionamento da DRJ. Entendo que a matéria não deveria ser conhecida, por não integrar o lançamento em discussão.

Contudo, esta não tem sido a conduta desta turma, que tem julgado a matéria e, por maioria de votos, negado provimento ao citado argumento do contribuinte. E nestes

casos, tenho votado por negar provimento, pelos argumentos que apresento nos parágrafos seguintes.

Trata-se de matéria controversa, com decisões favoráveis (ex: Acórdãos nº 3402-002.856 e 3402-002.901 da 2º Turma da 4º Câmara da 3º Seção) e desfavoráveis (ex: Acórdãos nº 1402-002.065 da 2º Turma da 4º Câmara da 1º Seção e 9303-003.385 da 3º Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais) aos contribuintes, no âmbito do CARF.

Dispõe o art. 113 do CTN:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(. . .)" (grifo nosso)

A redação do art. 113 do CTN já foi objeto de inúmeras críticas por parte de conceituados tributaristas, que repudiam o fato de o conceito de obrigação principal tributária compreender tributo e penalidade. Contudo, não podemos nos furtar a aplicá-lo. Assim, no caso em tela, a obrigação tributária abrange PIS, COFINS e multa de ofício.

Sobre a incidência dos juros, temos o art. 161 do CTN:

"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.

(. . .)" (grifo nosso)

Portanto, é lícita a incidência de juros sobre a obrigação tributária, consistente em tributo e/ou penalidade pecuniária. Neste sentido, apresentou-se o entendimento do STJ no AgRg no REsp nº 1335688/PR (DJ de 10/12/2012):

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido." (grifo nosso)

Sobre a taxa de juros a ser aplicada, reporto-me à Súmula CARF nº 4, que vincula este colegiado:

"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."

Assim, nego provimento às alegações concernentes à ausência de base legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício não recolhida no prazo.

Conclusão

Voto no sentido de negar provimento à preliminar de nulidade e aos argumentos em favor da inaplicabilidade dos juros de mora e da multa de ofício sobre as contribuições lançadas de ofício e dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Por outro lado, dou provimento aos argumentos relativos à não incidência de PIS e COFINS sobre o crédito presumido de ICMS.

Saliento que, por meio presente processo, também cobra-se PIS e COFINS não pagos, com multa de ofício e juros de mora, em razão de glosas de créditos registrados no 4º trimestre de 2009. Conforme acima mencionado, estas glosas são tratadas nos processos 10983.911358/2011-68, 10983.911355/2011-24, 10983.911352/2011-91 e 10983.911360/2011-37, cujas decisões deverão ser consideradas para fins da execução do acórdão resultante deste julgamento.

É como voto.

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira