



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

**Processo nº** 13502.721206/2014-71  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3301-000.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 24 de julho de 2018  
**Assunto** COMPETÊNCIA  
**Recorrente** NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em declinar a competência à Primeira Seção.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

### **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 10172 a 10226) interposto pelo Contribuinte, em 13 de janeiro de 2017, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 11-52.027 (fls. 10129 a 10163), de 24 de fevereiro de 2016, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), que julgou, **por maioria de votos**, improcedente a Impugnação (fls. 10092 a 10109), sendo vencido o Relator em relação à

exclusão da redução do IRPJ sobre o lucro da exploração da base de cálculo das contribuições autuadas.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão (fls. 10131 a 10143):

Trata-se de Impugnação contra os Autos de Infração da Cofins e do PIS não cumulativos de fls. 3/24, cujos valores foram lançados com juros de mora e multa de ofício de 75%. Os montantes lançados são os seguintes:

**CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

Contribuição	2.988.098,62
Juros	1.197.013,97
Multa	2.241.073,97
Valor do Crédito Apurado	6.426.186,56

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Contribuição	648.731,92
Juros	259.878,06
Multa	486.548,99
Valor do Crédito Apurado	1.395.158,97

**TOTAL**

Crédito tributário do processo em R\$	7.821.345,53
---------------------------------------	--------------

Os dois lançamentos devem-se a quatro infrações, segundo a fiscalização (adoto a numeração do Auto de Infração do PIS, observando que no da Cofins os itens 1 e 2 do PIS, abaixo, correspondem aos itens 2 e 1, respectivamente):

1 - exclusão indevida de base de cálculo, apurada pela fiscalização a partir do confronto entre os valores escriturados no Livro Razão (que totalizam R\$ 263.119.868,26, montante do qual é excluído R\$ 131.568,85, este em decorrência do benefício REIDI-Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura) e os verificados com base nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) obtidas no SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), conforme explicado nos tópicos II.3 do Termo de Verificação Fiscal (TVF). A soma das diferenças mês a mês, discriminadas nas fls. 5 e 17, é igual a R\$ 8.185.232,20, tal como informado no item 44 do TVF;

2 - falta de declaração (ou inclusão na base de cálculo das duas Contribuições) do valor da subvenção proveniente do programa "DESENVOLVE" (incentivo do Estado da Bahia, consistente na dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS ou em desconto de até 90% na liquidação antecipada). Segundo a fiscalização

(ver tópico II.4 do TVF), no período autuado (anterior a 2015) "não há sequer a necessidade de verificar se a receita auferida com o DESENVOLVE é proveniente de uma subvenção para custeio ou para investimento, ou se foi concedida por ente federal ou estadual", já que os art. 54 e 55 da Lei no 12.973, de 2014, só entraram em vigor em 01/01/2015 (estes dois artigos alteraram o art. 1o, § 3o, das Leis nos 10.637, de 2002 (PIS) e 10.833, de 2003 (Cofins) para excluir da base de cálculo das duas Contribuições as subvenções para investimento);

3 - falta de declaração do valor da subvenção proveniente da redução de 75% do IRPJ calculado sobre o Lucro da Exploração, escriturado na conta 4.3.1.01.00003 (OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS), que segundo a fiscalização também deve ser tributada, à semelhança da subvenção Estadual (ver item II.V do TVF);

4 - créditos da não cumulatividade descontados indevidamente na apuração das duas Contribuições, referentes "à aquisição e despesas com combustíveis e lubrificantes, **consumidos por veículos de uso interno.**" (ver item II.VI do TVF).

No Termo de Verificação Fiscal que integra os lançamentos o autuante informa o seguinte:

## **II - DAS INFRAÇÕES APURADAS**

### **II.1 SUPERESTIMAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO**

9 – *A partir da documentação apresentada foi possível identificar que o contribuinte não excluiu da apuração do lucro da exploração, na Ficha 08 da DIPJ, o valor referente aos recursos auferidos com: 1) a venda de sucatas; 2) a recuperação de créditos; e 3) o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia no âmbito do Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia — Desenvolve, do qual é beneficiária.*

10 – *O referido incentivo fiscal foi definido na Lei Estadual no 7.980, de 12/12/2001. Seguem, abaixo, seus dispositivos normativos de maior interesse para a presente análise:*

*'Art. 1o Fica instituído o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, com o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado.*

*Art. 2o Fica o Poder Executivo autorizado a conceder, em função do potencial de contribuição do projeto para o desenvolvimento econômico e social do Estado, os seguintes incentivos:*

*I - dilação do prazo de pagamento, de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses;*

*II - diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido.*

*Parágrafo único – Para efeito de cálculo do valor a ser incentivado com a dilação do prazo de pagamento, deverá ser excluída a parcela do imposto*

*resultante da adição de dois pontos percentuais às alíquotas do ICMS, prevista no art. 16A da Lei no 7.014/96 para constituir o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.*

(...)

*Art. 7o A liquidação antecipada de cada uma das parcelas ensejará desconto de até 90% (noventa por cento).'*

*11 – O Regulamento do Programa em questão foi aprovado pelo Decreto Estadual no 8.205, de 03/04/2002. Seguem, abaixo, seus dispositivos normativos de maior interesse para a presente análise:*

(...)

*'Art. 3o O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.*

[...]

*§ 3o Sobre cada parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado, incidirão encargos financeiros correspondentes à taxa anual de juros de longo prazo, estabelecida na Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE que conceder o incentivo, de acordo com a gradação constante da Tabela II anexa a este Regulamento, apurados pela seguinte fórmula:*

[...]

*Art. 6o A liquidação antecipada da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado ensejará desconto de até 90% (noventa por cento), de acordo com a Tabela I, anexa.'*

(...)

*14 – Da análise da legislação transcrita nos itens 10 e 11 verifica-se que o contribuinte se beneficiou duplamente, tanto com a dilação do prazo para pagamento do ICMS (diferimento), quanto com a possibilidade de obter desconto em caso de liquidação antecipada do ICMS diferido. A receita auferida com esta subvenção foi escriturada pelo fiscalizado na conta contábil / rubrica no 4.2.1.01.00007, com a descrição "ICMS INCENTIVO DESENVOLVE", conforme consta nos Balancetes mensais e no Livro Razão.*

*15 – A rubrica contábil mencionada acima está no grupo contábil 4.2, "DEDUÇÕES DE VENDAS", de natureza devedora. Possui, no entanto, natureza credora, funcionando como conta redutora de despesas. No caso, ela reduz a conta 4.2.1.01.00004, "ICMS NORMAL". Nesta conta são escriturados os valores integrais dos débitos de ICMS. Na DIPJ, entretanto, o valor que é transportado da contabilidade para a Ficha 06A (Demonstração do Resultado), linha 11 (ICMS) é o valor líquido de ICMS, ou seja, o resultado da conta "ICMS NORMAL" reduzida da conta "ICMS INCENTIVO DESENVOLVE".*

16 – Como exemplo, o valor informado na DIPJ, Ficha 06A, linha 11, para o 1o trimestre de 2010, foi de R\$ 2.916.382,21. Este valor foi obtido da conta “ICMS NORMAL”, cujo saldo no Balancete referente ao 1o trimestre era de R\$ 7.173.618,00 (Devedor), subtraído do saldo da conta “ICMS INCENTIVO DESENVOLVE”, que era de R\$4.257.235,79 (Credor).

17 – Deve ser observado que este procedimento torna maior o valor do Lucro Líquido do Período de Apuração, uma vez que foi reduzida a despesa com ICMS. Ao final, significa que os valores auferidos com a subvenção foram oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL, não pelo seu acréscimo às receitas, mas pela redução da dedução com o ICMS. Assim, os valores apurados na Ficha 06 A da DIPJ, linha 71 (LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ), foram os seguintes:

(...)

21 – Deve ser ressaltado que o Lucro da Exploração é a base de cálculo dos incentivos fiscais de isenção e de redução de que trata o art. 1o da Medida Provisória no 2.199-14, de 24/08/2001, cujo texto vigente à época (2010) era o seguinte (atualmente alterado pela Lei no 12.715, de 2012):

'Art. 1o Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2013 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - Sudene e Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - Sudam, **terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais, calculados com base no lucro da exploração.** (Redação dada pela Lei no 11.196, de 2005)'

(...)

28 – Entretanto, a despeito de tudo quanto já discorrido neste tópico, ao analisar a Ficha 08 da DIPJ verifica-se que as únicas exclusões que o contribuinte efetuou foram na linha 34, referente aos valores escriturados na conta contábil 4.3.1.01.00003 (DOAÇÕES E SUBVENÇÕES), adicionados ao lucro líquido na Ficha 06 A, linha 32, provenientes da própria redução de 75% do IRPJ, e na linha 27, referente aos valores escriturados na conta contábil 4.4.1.01 (RECEITAS NÃO OPERACIONAIS), adicionados ao lucro líquido na Ficha 06 A, linhas 58 e 60.

29 – O correto seria excluir, na linha 27, **também** os valores escriturados nas contas contábeis 4.3.1.01.00002 (VENDAS DE SUCATAS) e 4.3.1.01.00004 (RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS). Os valores escriturados na conta contábil 4.2.1.01.00007 (ICMS INCENTIVO DESENVOLVE) também deveriam ser excluídos, na linha 27 ou na 34, conforme sejam subvenções para custeio ou para investimento, respectivamente.

(...)

31 – A forma correta de apurar o lucro da exploração seria ajustando o lucro líquido do período-base com a exclusão dos valores da subvenção do

*DESENVOLVE, da venda de sucatas e da recuperação de crédito. A DIPJ, inclusive, já possui campo apropriado para essas exclusões, na Ficha 08, linha 27, com a discriminação “Outras Receitas (Lei no 6.404/1976, art. 187, IV)”. Segue, em anexo, a planilha “APURAÇÃO DA SUPERESTIMAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO”, com a apuração correta do lucro da exploração e da redução de 75% do IRPJ.*

(...)

### **II.3 EXCLUSÃO INDEVIDA DE RECEITA DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS**

*40 – Em procedimento de análise dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DAICON) mensais, verificou-se que a receita informada pelo contribuinte nas Fichas 07 A e 17 A, linha 01, foi de R\$ 264.578.377,35, enquanto que a base de cálculo das contribuições (2ª coluna) informada nesta mesma linha foi de R\$254.803.067,24.*

*41 – Nesse contexto, foi solicitado ao contribuinte, no Termo de Início de Procedimento Fiscal, esclarecimentos sobre quais os valores de sua receita bruta que não compunham a base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*42 – Em sua resposta entregue em 21/10/2014 ao Termo de Intimação Fiscal no 01, o contribuinte informou qual o valor da base de cálculo do PIS e da COFINS, com base em suas receitas escrituradas no Livro Razão, que totalizam R\$ 263.119.868,26. Deste valor foram excluídas receitas em um total de R\$ 131.568,85, em decorrência destas gozarem do benefício introduzido pela Lei no 11.488, de 2007, que instituiu o REIDI (Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura).*

*43 - Estes valores foram verificados nesta ação fiscal com base nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) obtidas através do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital). Com isto, o valor informado pelo próprio contribuinte como sendo a base de cálculo correta do PIS e da COFINS foi R\$ 262.988.299,44.*

*44 – Dessa forma, constata-se que o contribuinte excluiu indevidamente o montante de R\$ 8.185.232,20 (R\$ 262.988.299,44 - R\$ 254.803.067,24) da base de cálculo do PIS e da COFINS.*

### **II.4 FALTA DE DECLARAÇÃO DE RECEITA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS – SUBVENÇÃO PROVENIENTE DO PROGRAMA “DESENVOLVE”**

*45 – Da leitura do tópico anterior observa-se que em nenhum momento o valor referente à receita auferida com a subvenção concedida no âmbito do programa DESENVOLVE (escriturada na conta 4.2.1.01.00007) foi acrescida à base de cálculo das contribuições. O contribuinte, portanto, incorre na infração de falta de declaração de receita tributável pelo PIS/PASEP e pela COFINS.*

*46 – No caso destas contribuições, não há sequer a necessidade de verificar se a receita auferida com o DESENVOLVE é proveniente de uma subvenção para custeio ou para investimento, ou se foi concedida por ente federal ou*

estadual. Isto porque a Lei no 10.637/2002 (PIS/PASEP) e a Lei no 10.833/2003 (COFINS), ambas no art. 1o, § 2o, definem a base de cálculo das contribuições da seguinte forma:

(...)

47 – Como se verifica nestes dispositivos, qualquer receita auferida pelo contribuinte, no regime não-cumulativo, integra a base de cálculo das contribuições, exceto aquelas expressamente previstas no § 3o. As normas preveem que as contribuições têm como base de cálculo o faturamento, definido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, e que estas compreendem a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

48 – Trata-se de conceito diverso daquele estabelecido na Lei no 9.718, de 1998, que trata do PIS e da COFINS cumulativos. O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3o, § 1o desta Lei, que ampliava a base de cálculo destas contribuições no regime cumulativo. Para o regime não-cumulativo, entretanto, são válidas as normas acima transcritas.

49 – A Lei no 12.973, de 13/05/2014, em seus artigos 54 e 55, alterou o art. 1o, § 3o, das Leis no 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, acrescentando a seguinte hipótese de exclusão da base de cálculo das contribuições:

- 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;

50 – Os artigos citados só entrarão em vigor a partir de 01/01/2015, segundo o artigo 119 da própria Lei. Desta mudança legislativa conclui-se que as subvenções para investimento, até 31/12/2014, deverão compor a base de cálculo das contribuições, só havendo amparo legal para sua exclusão a partir desta data, com a introdução de norma expressa nesse sentido.

51 – Já foram apresentadas, no item 35 deste Termo, decisões do CARF no sentido de que os recursos auferidos com subvenções devem ser caracterizados como receitas do subvencionado e, portanto, são tributáveis pelo PIS e pela COFINS, não ensejando maiores discussões.

#### **II.5 FALTA DE DECLARAÇÃO DE RECEITA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS – SUBVENÇÃO PROVENIENTE DA REDUÇÃO DE 75% DO IRPJ CALCULADO SOBRE O LUCRO DA EXPLORAÇÃO**

52 – Da mesma forma descrita no item anterior procedeu o contribuinte com as receitas da subvenção proveniente da redução de 75% do IRPJ calculado sobre o lucro da exploração (escrituradas na conta 4.3.1.01.00003, do subgrupo 4.3.1.01 - OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS). Analisando os DICON's, verifica-se que em nenhum momento o valor referente à receita auferida com a redução do imposto foi acrescida à base de cálculo das contribuições. O contribuinte, portanto, incorre mais uma vez na infração de falta de declaração de receita tributável pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

53 – Vale lembrar que a alteração produzida pela Lei no 12.973/2014 nas Leis no 10.637/2002 e 10.833/2003, já comentada no item 49 deste Termo, só entrará em vigor a partir de 01/01/2015. O texto cita literalmente as subvenções concedidas através da redução de impostos:

'- 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;'

## **II.6 CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO (OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO)**

54 – Dando continuidade ao procedimento de análise dos DACON's mensais, verificou-se que o contribuinte informou, nas Fichas 06A e 16A, linha 13, valores referentes a "Outras Operações com Direito a Crédito".

55 – Nesse contexto, foi solicitado ao contribuinte, no Termo de Início de Procedimento Fiscal, que informasse a que se referem tais valores e qual a fundamentação legal para o creditamento.

56 – Em sua resposta final, entregue em 21/10/2014, o contribuinte informou que tais valores se referem à aquisição e despesas com combustíveis e lubrificantes, consumidos por veículos de uso interno. Fundamentou o creditamento com base na Lei no 10.833/2003, art. 3o, II:

(...)

**57 – Tal despesa, entretanto, não encontra guarida na legislação para autorizar o cálculo de créditos da não-cumulatividade sobre este valor.** Como se depreende da leitura do dispositivo legal acima transcrito, não é toda e qualquer despesa com combustíveis e lubrificantes que pode gerar créditos, mas apenas aquelas nas quais estes produtos sejam considerados bens utilizados como insumos.

58 – As Instruções Normativas no 247, de 2002 (referente ao PIS/PASEP), e no 404, de 2004 (referente à COFINS), trazem as seguintes definições para o conceito de "insumo":

(...)

59 – Da análise da legislação acima transcrita, verifica-se que os combustíveis e lubrificantes apenas são insumos quando utilizados em equipamentos diretamente vinculados à produção, ou seja, sendo necessários para fazer funcionar os equipamentos inseridos no processo produtivo, como bombas, extrusoras, misturadores, sistema de transporte de material, fornos, estação de resfriamento, dentre outros. É o caso, por exemplo, do gás natural (tipo de combustível), registrado na conta contábil 3.1.1.01.00004, cujo custo foi aceito como passível de gerar créditos da não-cumulatividade.

60 – Ou seja, um determinado produto pode ser insumo para uma empresa, mas ser apenas uma despesa, mesmo que necessária, para outra, a depender do tipo de atividade econômica que elas desenvolvam. O que irá caracterizar sua natureza jurídica vai ser a definição dada para o conceito de insumo, que está estabelecida nas Instruções Normativas acima transcritas.

61 – Ora, os “combustíveis e lubrificantes usado em veículos de uso interno” não exercem nenhuma ação diretamente sobre o produto em fabricação nem são utilizados nos equipamentos inseridos no processo produtivo, como exige a legislação. Embora a utilização destes “veículos de uso interno” possa ser necessária, a essencialidade não foi o critério eleito pelo legislador para definir o conceito de insumo. Assim fosse, se estaria igualando o desconto de créditos da não-cumulatividade à dedutibilidade de custos e despesas na apuração do IRPJ, institutos completamente diversos e com diferentes fundamentações legais.

62 – Nesse sentido, trago à colação decisão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, proferida no julgamento do Recurso Especial no 1.020.991, sendo relator o Ministro Sérgio Kukina, publicada no DJe em 14/05/2013:

(...)

63 – Ainda nesse sentido, trazendo uma clara explanação sobre o assunto, as seguintes decisões judiciais:

(...)

64 – Reproduzo em separado o teor da Ementa da APELAÇÃO CÍVEL no 200538100031218 - 5a Turma Suplementar do Tribunal Regional Federal da 1a Região, Relator Desembargador Federal Grigório Carlos dos Santos – Publicado no e-DJF1 em 16/11/2012, a qual, pela riqueza de exposição, merece destaque em separado:

(...)

65 – Como se vê, as conclusões sobre um produto ou serviço se caracterizar ou não como insumo sempre ocorrerão caso a caso. Para uma empresa de transporte de cargas ou de pessoas, por exemplo, gastos com combustíveis e lubrificantes estão diretamente associados à prestação do serviço, sendo caracterizado como insumo. Entretanto, este não é o caso da empresa fiscalizada.

Na Impugnação de fls. 10092/10109, única para os dois lançamentos e tempestiva, o contribuinte contesta integralmente a autuação, tratando separadamente de cada uma das quatro infrações na mesma ordem numerada no início deste relatório.

Aponta, em relação à infração 1, que a fiscalização deixou de deduzir da receita bruta três parcelas:

- 1.054.312,67, correspondente às vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, reduzidas a zero pelo art. 2o da Lei no 10.996, de 2004;
- 5.933.288,13, contabilizado na rubrica 4.2.1.01.00002-IPI (menciona, ao tratar deste e do próximo valor, o art. 24, incisos III e IV, da Instrução Normativa SRF no 247, de 2004, além do art. 1o da Leis nos 10.637, e 2002, e 10.833); e
- 1.200.527,32, contabilizado na rubrica 4.2.1.01.00003-ICMS- Substituição Tributária.

Reduzido os três valores acima, além do da Receita Vinculada ao REIDI (131.568,85), e partindo do mesmo valor das receitas escrituradas durante o ano de 2010 tomado pela fiscalização, que é 263.119.868,26, chega a uma base de cálculo igual a 254.800.171,32, menor em relação à informada no Dacon (254.803.067,24) em apenas 2.895,92 (em vez da diferença de 8.185.232,20, esta calculada pela fiscalização), tudo conforme demonstrado na fl. 10095.

Quanto à subvenção DESENVOLVE, depois de transcrever o art. 2º da Lei no 7.980, de 2001, do Estado da Bahia, afirma:

*Destarte, resta claro que a natureza do incentivo em comento trata apenas da dilatação do prazo para pagamento do imposto, bem como diferimento do lançamento e pagamento deste. Não se configura, na operação, qualquer recebimento de renda, receita, ou acréscimo patrimonial, caracterizando-se apenas como redução de despesa de ICMS nas operações incentivadas.*

*Isto porque não é todo e qualquer ingresso que a empresa tenha que poderá ser conceituado como receita, sobretudo para o PIS e a COFINS.*

Sobre o conceito de receita, menciona:

- o Acórdão do CARF nos 9303-002.618, de 12/11/2013, segundo o qual "não é qualquer ingresso que constitui uma receita";

- doutrina de José Minatel, para quem "as subvenções governamentais não se qualificam no conceito isolado de receita, porque não decorrem de esforço ou do exercício da atividade empresarial", e de Ives Gandra da Silva Martins, para quem ""eventos que reduzam despesas, embora repercutam patrimonialmente, não configuram receitas e, portanto, não integram a respectiva base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS";

- art. 1º ADI no 22, de 2003, interpretando que "Os incentivos de que trata o caput configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no artigo 443 do RIR de 1999"; ver se este AI é de 2003 ou 2013

- a Solução de Consulta nº 22, da SRRF/5a RF/Disit, de 21 de julho de 2009, cuja consulente indagou à Receita Federal se "Os lançamentos a crédito no resultado operacional, como dedução da despesa de ICMS, decorrentes de fruição do benefício fiscal no âmbito do DESENVOLVE são passíveis de tributação pela contribuição ao PIS e pela COFINS de acordo com a legislação vigente?", e obteve como resposta que "os incentivos fiscais acima referidos não configuram ingresso de receitas representando em verdade uma redução de custo ou de despesa tributária relativa ao ICMS, e, em sendo dessa forma, não afeta no cálculo da apuração não cumulativa da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS nem da contribuição para COFINS"; CONFERIR ESTA SC E A PRÓXIMA, POIS DEVO TER ERRADO NOS NR DE UMA OU OUTRA

- a Solução de Consulta nº 22, de 21 de julho de 2009, publicada no Diário Oficial da União nº 166, de 31 de agosto de 2009, sobre a Cofins, segundo a qual "Incentivos dados por Estados-membros a empresas instaladas na região, consistentes em dilação de prazo ou diferimento do lançamento do pagamento do ICMS, sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento ou para custeio, já que as vantagens advindas não têm natureza de receitas ou de resultados", sendo que "Tais vantagens configuram reduções de custos ou de

despesas e, em sendo dessa forma, não compõem a base de cálculo" Cofins e PIS não cumulativos;

- Acórdão do AgRg no REsp 1363902/RS, da Primeira Turma do STJ, interpretando que incentivo fiscal do ICMS "configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS".

Em seguida, e ainda tratando da infração 2, argúi:

*Em adição aos fatos perlustrados, cumpre observar que esta classificação dos benefícios fiscais, como redutores de custos ou despesas, é a aplicada pela Sociedade em seus registros contábeis. E esta classificação foi, inclusive, validada pelo ilustre limo. Auditor Fiscal durante o procedimento fiscal, cujo reporte encontra-se no parágrafo 15 do item "II. 1 - SUPERESTIMAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO", página 07 do Termo de Verificação Fiscal, conforme segue:*

*A rubrica contábil (4.2.1.01.00007 — ICMS INCENTIVO DESENVOLVE) mencionada acima está no grupo contábil 4.2, "DEDUÇÕES DE VENDAS", de natureza devedora. **Possui, no entanto, natureza credora, funcionando como conta redutora de despesa. No caso, ela reduz a conta 4.2.1.01.00004, "ICMS NORMAL."***

*Neste panorama, nota-se que a Requerente conduz os seus entendimentos e procedimentos internos, quanto ao benefício fiscal do ICMS, em acordo as determinações do ADI nº 22 de 2013 proferido pela RFB. Neste esteio, resta*

*evidente que os incentivos fiscais estaduais, conferidos à Impugnante por meio do programa DESENVOLVE, configuram redução de despesas e não o aferimento de receitas.*

*Por tais razões, não cabe, portanto, a tributação dos valores em questão para a contribuição do PIS e da COFINS apresentados no Auto de Infração, tendo em vista que, diante das considerações apresentadas, os valores do incentivo fomento não são configurados como fato gerador dos tributos em tela.*

Em seguida o contribuinte refuta a tributação da subvenção proveniente da redução de 75% do IRPJ calculado sobre o Lucro da Exploração, reportando-se às considerações anteriores sobre receita e tratando dos conceitos relacionados às subvenções.

Refere-se à doutrina de Modesto Carvalhosa, ao PN CST no 112, de 1978, e ao art. 1º da MP no 2.199-14, de 24 agosto de 2014 (este tratando da redução do IRPJ em questão), ao Acórdão no 101-94.676, de 15/09/2004, do Primeiro Conselho de Contribuições, considera que o incentivo em questão enquadra-se como subvenção para investimentos e argúi:

*Assim, considerando que as subvenções para investimento não se ajustam ao conceito de receita, não há o que se falar em base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, que têm o faturamento ou receita bruta como base imponível, conforme disposto no artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.*

Refere-se ao Regime Tributário de Transição-RTT, citando as Leis nºs 11.638, de 2007, e 11.941, de 2009, afirmando que "a mera mudança de contabilização das subvenções não alterou sua natureza jurídica, mantendo-se a não tributação pelo PIS e pela COFINS", e que "para fins tributários, firmou-se o entendimento de que permanece o critério anterior, o qual determina que as transferências a título de subvenção para investimento não configuram receita ou ganho de qualquer natureza, ao passo que nem devem ser registradas no resultado, mas sim diretamente em reserva de capital, no patrimônio líquido", como previsto no art. 182, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976.

Considera, então, a própria Lei nº 11.941, de 2009, "antecipando os entendimentos conflitantes, previu situação de exclusão de subvenções para investimento da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS, quando registrados em conta de resultado", como consta do seu art. 21 (este dispositivo exclui da base de cálculo do PIS e da Cofins as "subvenções e doações feitas pelo poder público" de que trata o art. 18 da mesma, mas apenas "para fins de aplicação do RTT").

Ultimando a contestação à infração 3, afirma:

*Resta claro que as subvenções provenientes da redução de 75% do IRPJ calculado sobre o Lucro da Exploração classificam-se como subvenções para investimento, face aos motivos já explicitados alhures. E, assim sendo, como resta evidente que as subvenções para investimento não caracterizam receitas e por sua vez, base de cálculo para PIS e COFINS, entendemos que a infração em comento não tem razão de ser.*

*Portanto, não há que se falar em tributação pelo PIS e pela COFINS dos valores de incentivo fiscal aqui analisados, haja vista que os mesmos possuem previsão legal de exclusão da base de cálculo dessas contribuições.*

Por último, o Impugnante defende o direito aos créditos sobre aquisição e despesas com combustíveis e lubrificantes, consumidos por veículos de uso interno.

Entende que diante do art. 3º, inc. II e §º 3º, das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, "todos os itens que compuserem o custo das mercadorias, bem como que se revelem em despesas assumidas pela pessoa jurídica para este fim, devem ensejar o direito ao creditamento do PIS e da COFINS, não podendo ser traçadas quaisquer restrições ao direito assim conferido pelas mencionadas legislações."

Na linha do que argumenta cita doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira sobre o conceito de insumo para fins do PIS e Cofins não cumulativos, jurisprudência do TRF 4ª Região (Apelação Cível n. 00290040-40.2008.404.7100/RS) e do CARF (Acórdãos nos 3403002.508, de 26/09/2013, e 9303-01.741, de 09 /11/2011), e em seguida arremata:

*Cumpra esclarecer que os custos e despesas concernentes ao transporte de produtos e mercadorias com frota própria, muito se assemelham àqueles dispendidos pelo contribuinte que o faz valendo-se de transporte terceirizado. Isto pode ser claramente verificado, quando da equivalência de ambas as situações. Posto que, nestes termos, não se mostra razoável que custos e despesas da mesma natureza tenham tratamentos tributários díspares e desencontrados.*

Tal distinção é injurídica e por isso, injustificável. É uma injuridicidade que chega ao plano constitucional ante ao mandamento do artigo 150, II da Carta Política, segundo a qual não deve haver tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Nestes termos, os dispositivos legais acima mencionados assistem razão ao inconformismo da Impugnante face à glosa dos créditos de que se apropriou sobre o custo de aquisição de combustíveis e lubrificantes, aos olhos da fiscalização destinadas apenas ao consumo por veículos de uso interno.

Deve-se considerar que as despesas mencionadas acima são utilizadas em frota própria e destinadas aos veículos aplicados nas operações de venda (transporte dos produtos finais), não envolvendo veículos ligados a outros departamentos que não os de produção.

Adicionalmente ao exposto, faz-se importante esclarecer que tais despesas utilizadas com os veículos de frota própria exercem função extremamente relevante ao fluxo de produção da empresa, posto que (i) colaboram com as etapas de venda dos itens produzidos, (ii) facilitam a logística de armazenagem nas dependências da empresa, (iii) permitem a gerência de toda a cadeia logística dos itens produzidos e (iv) geram ganhos em tempestividade/oportunidade à entrega final dos produtos.

Noutras palavras, pode-se dizer que os dispêndios aplicados nos veículos de frota própria contribuem fundamentalmente para colocar os itens produzidos em condições de venda e, face à sua importância, cabe até mesmo inferir que, sem a correspondente aplicação nas atividades da Recorrente, poderia ocorrer diminuição ou até mesmo a descontinuidade de sua produção.

Ao final, requer o seguinte:

*a) Seja acolhida a presente Impugnação, para o fim de que seja **anulado o Auto de Infração** para cobrança do PIS e da COFINS relativo ao período em voga, sobre saldos em aberto oriundos de receitas supostamente excluídas ou omitidas indevidamente da base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS;*

*b) Seja **julgado infundado o lançamento** de ofício do valor total do crédito tributário cobrado, tendo em vista que o **tributo devido foi pago**, através de PER/DCOMP e/ou DARF, e não há que se falar em receitas excluídas ou omitidas indevidamente da base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS;*

*c) Caso entenda o julgador pela impossibilidade da anulação, o que não se acredita, porquanto irrefutável, **conceda e leve a efeito** a redução da multa de **75%**, haja vista seu caráter confiscatório;*

*d) Em virtude das firmes razões expendidas, roga a Impugnante para que sejam acolhidas as sólidas razões fincadas na presente **Impugnação de Auto de Infração**, reconhecendo-se a integridade do direito creditório relativo às despesas com combustíveis e lubrificantes, homologando-se, por conseguinte, as compensações realizadas na apuração das Contribuições Sociais; e*

*e) Protesta pela juntada posterior de documentos, em face do princípio da verdade material.*

---

*Que seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.*

Tendo em vista a decisão consubstanciada no Acórdão ora recorrido, o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, para que seja reformada a referida decisão.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 11-52.027, é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

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

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

**ALEGAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA.**

Tratando-se de supostos erros cometidos pela fiscalização, o ônus de apontá-los com clareza é do contribuinte, pelo que não se acolhe alegação genérica, desacompanhada de provas, de que teriam sido desprezadas na autuação deduções na base de cálculo da Contribuição, relativas a vendas com alíquota zero, ao IPI e ao ICMS substituição tributária.

**INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA "DESENVOLVE" DO ESTADO DA BAHIA. DESCONTO PELO PAGAMENTO ANTECIPADO DO SALDO DEVEDOR DO ICMS. TRIBUTAÇÃO PELO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.**

Integram a base de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos, por constituírem receita, os valores de descontos sobre o saldo devedor do ICMS pago antecipadamente, concedidos a empresa beneficiária de incentivo estadual.

**SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE 75 % DO IRPJ SOBRE O LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITA TRIBUTÁVEL.**

Até a vigência do art. 55 da Lei nº 12.973/2014, que incluiu o inciso IX no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, integram a base de cálculo da contribuição - por constituírem receita, independentemente de sua denominação ou classificação contábil - as subvenções para investimento concedidas na forma de redução de 75 % do IRPJ calculado sobre o Lucro da Exploração.

**COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. UTILIZAÇÃO EM VEÍCULOS DE USO INTERNO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO NÃO ADMITIDO.**

Os combustíveis consumidos em veículos de uso interno não geram créditos na não-cumulatividade do PIS e Cofins, por constituírem despesas gerais em vez de insumos dos bens industrializados.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

ALEGAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se de supostos erros cometidos pela fiscalização, o ônus de apontá-los com clareza é do contribuinte, pelo que não se acolhe alegação genérica, desacompanhada de provas, de que teriam sido desprezadas na autuação deduções na base de cálculo da Contribuição, relativas a vendas com alíquota zero, ao IPI e ao ICMS substituição tributária.

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA "DESENVOLVE" DO ESTADO DA BAHIA. DESCONTO PELO PAGAMENTO ANTECIPADO DO SALDO DEVEDOR DO ICMS. TRIBUTAÇÃO PELO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

Integram a base de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos, por constituírem receita, os valores de descontos sobre o saldo devedor do ICMS pago antecipadamente, concedidos a empresa beneficiária de incentivo estadual.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE 75 % DO IRPJ SOBRE O LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Até a vigência do art. 54 da Lei nº 12.973/2014, que incluiu o inciso X no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002, integram a base de cálculo da contribuição - por constituírem receita, independentemente de sua denominação ou classificação contábil - as subvenções para investimento concedidas na forma de redução de 75 % do IRPJ calculado sobre o Lucro da Exploração.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. UTILIZAÇÃO EM VEÍCULOS DE USO INTERNO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO NÃO ADMITIDO.

Os combustíveis consumidos em veículos de uso interno não geram créditos na não-cumulatividade do PIS e Cofins, por constituírem despesas gerais em vez de insumos dos bens industrializados.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO DE 75%. LEGALIDADE.

Nos lançamentos de ofício a multa de ofício aplicada é de 75%, nos termos da legislação de regência.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

---

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE.  
MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO.**

Arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade constituem matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário, não sendo utilizadas como fundamento em decisões deste Colegiado.

**AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA  
TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE REJEITADA.**

Não é nulo auto de infração que atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato, demonstrando com clareza a exigência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Da leitura da ementa do ora recorrido acórdão percebe-se que a discussão central envolve o imposto sobre a renda de pessoa jurídica, nota-se melhor inclusive com a discordância existente entre os julgadores da DRJ. Depois da ementa o acórdão ficou assim redigido:

**Acórdão**

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar improcedente a Impugnação. Vencido o Relator em relação à exclusão da redução do **IRPJ sobre o lucro da exploração da base de cálculo das contribuições** autuadas, tendo sido designado o julgador Claudio Losse para redigir o Voto Vencedor neste aspecto. Decisão unânime quanto aos demais itens.

No processo 13502.721207/2014-16 (o presente é o processo nº 13502.721206/2014-71), por intermédio do Acórdão nº 1402-002.605, de 20 de junho de 2017, a 2ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, prolatou-se decisão acerca de recurso voluntário e recurso de ofício. De forma unanime negaram provimento ao recurso de ofício e deram provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário referente a inclusão das receitas com venda de sucatas e recuperação de créditos tributários no cálculo do Lucro da Exploração no que concerne ao IRPJ e CSLL.

No referido acórdão a questão central do voto do relator il. Caio Cesar Nader Quintella trata do programa estadual DESENVOLVE (Bahia) e a discussão se é ou não subvenção para custeio ou investimento no que tange ao IRPJ e CSLL. Ocorre que o que foi decidido naquele processo importa reflexos acerca das contribuições para o PIS e COFINS, o que se discute no presente processo.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) estabelece no Anexo II a competência, a estrutura e funcionamento dos colegiados do CARF desta forma:

Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);  
II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);  
~~III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ;~~  
III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ, ou se referir a litígio que verse sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou da causa; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)  
~~IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova em um mesmo Processo Administrativo Fiscal;~~  
IV - CSLL, IRRF, **Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)**, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Lembrando que o presente caso é muito similar ao já decidido por esta turma quando do Acórdão nº 3301-000.269 da il. Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro, prolatado em 25 de agosto de 2016 em que se declinou competência para a Primeira Seção.

Com isso, diante da legislação vigente, voto por declinar da competência para que seja redistribuído para a Primeira Seção de Julgamento, visto que cabe a esta processar e julgar recursos que versem sobre a aplicação da legislação relativa as contribuições ao PIS/Pasep e COFINS quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen