



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

Processo n° 10480.724324/2014-49
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-005.181 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria AUTOS DE INFRAÇÃO PIS COFINS
Recorrente INDÚSTRIA DE BEBIDAS IGARASSU LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. RECÁLCULO DE SALDOS CREDORES INICIAIS.

Os prazos decadenciais e prescricionais previstos no Código Tributário Nacional se aplicam ao lançamento de ofício e à cobrança de débitos. A passagem do tempo não importa em reconhecer como hígidos créditos ilegais, de modo que a recomposição dos saldos credores iniciais é legal.

LANÇAMENTO. NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O mandado de procedimento fiscal - MPF, atualmente denominado Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF, é um instrumento de controle administrativo dos serviços internos da Receita Federal e de comunicação com o contribuinte, sem força para sobrepor-se às competências para lançamento definidas em Lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

REGIME ESPECIAL DE BEBIDAS FRIAS. CRÉDITO.

A apropriação de crédito no Regime Especial de Bebidas Frias, previsto no Título II do Decreto 6.707/2004, no caso de aquisições feitas empresas industriais a outras empresas industriais, é feita em conformidade com o artigo 24 do Decreto 8.442/2015, de teor interpretativo.

RECEITAS DE SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

As receitas de subvenções governamentais relativas ao ICMS são consideradas como de investimento, e devem ser excluídas da base de cálculo da Cofins dos fatos geradores a partir da vigência da Lei 11.941/2009,

quando não impugnados, pelo Fisco, os requisitos próprios da Lei 11.941/2009 e da Lei 12.973/2014, alterada pela Lei Complementar 160/20017.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

REGIME ESPECIAL DE BEBIDAS FRIAS. CRÉDITO.

A apropriação de crédito no Regime Especial de Bebidas Frias, previsto no Título II do Decreto 6.707/2004, no caso de aquisições feitas por empresas industriais a outras empresas industriais, é feita em conformidade com o artigo 24 do Decreto 8.442/2015, de teor interpretativo.

RECEITAS DE SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

As receitas de subvenções governamentais relativas ao ICMS são consideradas como de investimento, e devem ser excluídas da base de cálculo da Cofins dos fatos geradores a partir da vigência da Lei 11.941/2009, quando não impugnados, pelo Fisco, os requisitos próprios da Lei 11.941/2009 e da Lei 12.973/2014, alterada pela Lei Complementar 160/20017.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins as receitas de subvenções para investimento, assim consideradas as receitas de créditos presumidos de ICMS, e para permitir o crédito na aquisição de insumos pelas alíquotas destacadas nas notas fiscais, conforme previsto no artigo 24 do Decreto nº 8.442/2015

(assinatura digital)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Júnior.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de Pis e Cofins, referente a fatos geradores do ano de 2010, nos valores de R\$ 2.414.314,49 (Pis) e R\$ 11.539.005,61 (Cofins).

Foram apontadas as seguintes infrações:

1 – Glosa de créditos, apropriados sobre base de cálculo fictícia. A fiscalizada utilizou, para cálculo de créditos, base de cálculo multiplicada pelos índices de tributação nas saídas, aplicados em empresas optantes pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias – Refri- art. 58-J da Lei 10.833/2003, índices esses previstos no Decreto 6.707/2008. Em outras palavras, a recorrente calculou os créditos por unidade de medida, utilizando a mesma sistemática de tributação nas saídas do regime REFRI;

2 – Glosa de parte do saldo credor inicial, em função da mesma infração acima descrita cometida em meses anteriores;

3 – Adição, na base de cálculo das contribuições, do crédito presumido de ICMS autorizado pelo Governo do Estado de Pernambuco. A recorrente não computou essa rubrica na base de cálculo, e o Fisco entende que tais receitas são tributadas.

Na Impugnação, a empresa sustenta:

- que a legislação infraconstitucional não poderia restringir o crédito incidente na operação anterior, por afronta à Constituição Federal;

- que seu procedimento estava correto, de acordo com o artigo 35 do Decreto 6.707/2008¹.

- que o Fisco teria extrapolado os limites do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, que refere ao ano de 2010, por glosar o saldo credor inicial, referente a créditos de 2008 e 2009; ainda, que a alteração desse saldo credor não poderia ser feita por causa do prazo decadencial, uma vez que o Auto foi lavrado em maio de 2014;

- que não há incidência de Pis e Cofins sobre crédito presumido de ICMS, por se tratar de subvenção para investimento, conforme doutrina que colaciona; que o crédito presumido de ICMS outorgado pelo Governo do Estado de Pernambuco, através do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco – PRODEPE, trata-se de subvenção para investimento.

A 5ª Turma da DRJ/Fortaleza/CE, por meio do Acórdão 08-38.130, de 16/03/2017, decidiu pela improcedência da Impugnação, mantendo integralmente o lançamento de ofício. Transcrevo a ementa:

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DEFICIÊNCIAS.
INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

¹ Art. 35. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fabricante dos produtos de que trata o art. 1o, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação (Lei no 11.727, de 2008, art. 24).

§ 1o Os créditos de que trata o caput correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidos pelo vendedor em decorrência da operação (Lei no 11.727, de 2008, art. 24, § 1o).

§ 2o Não se aplica às aquisições de que trata o caput o disposto na alínea “b” do inciso I do caput do art. 3o da Lei no 10.637, de 2002, e na alínea “b” do inciso I do caput do art. 3o da Lei no 10.833, de 2003 (Lei no 11.727, de 2008, art. 24, § 2o).

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) possibilita ao contribuinte certificar-se da autenticidade do termo de início de fiscalização, mediante acesso ao sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Também gera efeitos jurídicos, para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea (art. 138, CTN). Todavia, eventuais omissões ou vícios em sua emissão não acarretam a automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa.

DECADÊNCIA.

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CNT); todavia, quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

CRÉDITO DE PERÍODOS ANTERIORES. PAGAMENTO.

Para o fim de aplicação do art. 150, §4º, do CNT, não se considera pagamento o saldo credor das contribuições deduzido em períodos posteriores.

REVISÃO DO CRÉDITO DE PERÍODOS ANTERIORES.

O prazo decadencial não alcança o poder de examinar o saldo credor de meses anteriores deduzido posteriormente na apuração das contribuições não atingidas pela decadência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

INDUSTRIALIZAÇÃO. EMBALAGEM.

Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria.

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE MECANISMOS QUE ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitam garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento. Os incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco, sob a égide da Lei Estadual nº 11.675/1999 (Prodepe), devem ser qualificados como subvenção para custeio e computados na determinação do lucro operacional (art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964).

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

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

INDUSTRIALIZAÇÃO. EMBALAGEM.

Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria.

**INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.
REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE MECANISMOS QUE
ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL. NÃO
CARACTERIZAÇÃO.**

A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitam garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento. Os incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco, sob a égide da Lei Estadual nº 11.675/1999 (Prodepe), devem ser qualificados como subvenção para custeio e computados na determinação do lucro operacional (art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964).

No Recurso Voluntário, a empresa reitera os argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

1 – Preliminar de incompetência por extrapolação do MPF

A recorrente sustenta que o Auditor Fiscal teria descumprido o período do MPF, entendendo por isso a ilegalidade de todo o procedimento.

Não acato tal alegação. Quaisquer eventuais inconsistências do MPF não têm o condão de alterar a validade do Auto de Infração. É posição pacífica no Carf que o MPF (atualmente chamado TDPF – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) é um instrumento de controle interno da Receita Federal, e informativo para os contribuintes quanto à oficialidade de procedimento fiscal. A competência para o Auditor Fiscal efetuar o

lançamento não advém do MPF, mas da Lei, em especial, o art. 142, § único do CTN² e art. 6º da Lei 10.593/2002³, dentre outros dispositivos legais.

A organização interna dos serviços, dentro da Secretaria da Receita Federal, pode resultar em atribuições de funções específicas, tais como delegados e inspetores, que também são Auditores Fiscais, mas no exercício de função gerencial, escolhidos discricionariamente pela hierarquia administrativa do órgão.

A vulneração dessa organização interna, tais como o respeito às Portarias internas, resultaria em sanções administrativas, porém sem macular a validade legal dos atos praticados, perante a sociedade, pelos Auditores Fiscais, no exercício de suas atribuições definidas no art. 6º transcrito. Isto porque as competências do Auditor Fiscal são conferidas por Lei, e não por hierarquia funcional, como visto.

A motivação dessa estrutura jurídica – isto é, as competências serem definidas em Lei e não por hierarquia funcional - é salvaguardar as competências de Estado, tais como o Fisco e Polícia, das ingerências políticas.

Inúmeros precedentes do Carf nesse sentido, indico apenas alguns da CSRF, 9202-003.956, 9303-003.876, 9202-003.900, 9303-003.506.

Desse modo, afasto a preliminar suscitada.

2- Decadência do direito de alteração de saldos iniciais

O lançamento foi cientificado em 12/05/2014 (fl. 1.484), para fatos geradores de 2010, portanto, não houve decadência do lançamento (art. 150, §4º do CTN).

² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

³ Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei no 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei no 11.457, de 2007)

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte; (Incluída pela Lei nº 11.457, de 2007)

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

Quanto à alteração dos saldos iniciais, importa assentar que não existe decadência de informações contábeis. Qualquer crédito alegado somente pode ser deferido se revestido de legalidade estrita. Em hipótese alguma um crédito ilegal poderá ser deferido pela passagem do tempo. O que se impede, pela passagem do tempo, é a constituição do crédito tributário (lançamento) ou sua cobrança, para os fins da segurança jurídica. Jamais a passagem do tempo ensejará o deferimento de crédito/indébito ilegal.

Assim, os saldos credores iniciais ensejam a auditoria de sua legalidade, desde sua origem. Ocorre que, ainda que o crédito apurado em períodos anteriores seja ilegal, e ultrapassados 5 anos, não se pode mais lançar ou cobrar eventuais saldos devedores, porém, jamais se utilizara **o crédito, se não tiver materialidade**.

Assim, é impertinente o requerimento para reconhecimento da decadência, posto que os prazos para lançamento de ofício não se aplicam para a correta apuração dos saldos iniciais.

Portanto, afasto a preliminar suscitada.

3 – Crédito no Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias - REFRI

Nos termos gerais do art. 49 e 50 da Lei 10.833/2003, as bebidas frias estão submetidas ao regime monofásico, no qual as alíquotas incidentes no industrial são altas, e no restante da cadeia são zeradas.

Regra geral, as Pessoas Jurídicas atacadistas e comerciantes não apropriam crédito na compra do industrial, cf. alínea “b” do Inciso I do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Não obstante, o industrial, quando compra de outro industrial ou importador, pode creditar-se nessa atividade de revenda (art. 24 da Lei 11.727/2008, art. 16 do Decreto 6.707/2008), porque é tributado na saída. Na saída, incidem as alíquotas majoradas, seja no regime geral (Título I do Decreto 6.707/2008), seja no regime especial REFRI (Título II do mesmo Decreto).

A legislação do Regime Especial de Bebidas Frias – REFRI era regulado, na época, pelo Decreto 6.707/2008. Os artigos 34 e 35 expressam:

Art. 34. As disposições do regime especial relativas à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS aplicam-se inclusive (Lei nº 10.833, de 2003, arts. 58-J, § 2º e 58-M, § 1º):

I - à venda a consumidor final pela pessoa jurídica industrial, de produtos por ela fabricados;

II - às pessoas jurídicas industriais referidas no art. 2º—nas operações de revenda dos produtos mencionados no art. 1º, admitido, neste caso, o crédito de que trata o art. 35.

Art. 35. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fabricante dos produtos de que trata o art. 1º, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa

jurídica importadora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação (Lei nº 11.727, de 2008, art. 24).

§ 1º Os créditos de que trata o caput correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidos pelo vendedor em decorrência da operação (Lei nº 11.727, de 2008, art. 24, § 1º).

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput o disposto na alínea “b” do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e na alínea “b” do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (Lei nº 11.727, de 2008, art. 24, § 2º).

A recorrente pretende apropriar-se de créditos, na aquisição de insumos para industrialização, utilizando-se de alíquotas majoradas equivalentes àquelas incidentes nas saídas.

Tal crédito encontra previsão do art. 24 do Decreto 8.442/2015:

Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa poderá descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição no mercado interno ou à importação dos produtos de que trata o art. 1º.

*§ 1º Na hipótese de aquisição no mercado interno, os créditos de que trata o **caput** correspondem aos valores informados na nota fiscal pelo vendedor, nos termos do art. 29.*

Embora o Decreto seja posterior aos fatos geradores, entendo que tem teor interpretativo, com efeito retroativo⁴, para preencher a lacuna da legislação que não previa a situação de compra de insumos já industria para outra indústria, como é nesse caso. O art. 24 do Decreto 8.442/2015 deixa de restringir o creditamento do art. 16 do Decreto 6.707 às revendas. Reforça o teor interpretativo do dispositivo o fato de que não houve alteração nas Leis pertinentes. Logo, o Decreto não pode inovar no sistema, somente pode explicitar, interpretar.

Ressalto que os valores passíveis são aqueles destacados nas notas fiscais de aquisição dos insumos pela recorrente.

4 – Base de Cálculo – Crédito Presumido de ICMS

4.1 – Natureza de Receitas

Muito se argumenta que os créditos presumidos se caracterizariam como redutores de custos, e não como receitas. Sobre o assunto, é preciso esclarecer alguns conceitos.

A discussão sobre a tributação, pelas contribuições, das subvenções econômicas confundiu-a, amiúde, com políticas públicas de incentivo a cadeias produtivas. Desse modo, é preciso esclarecer que o crédito presumido adquirido em **subvenção econômica estatal difere em sua natureza** das políticas econômicas *erga omnes* que definem créditos presumidos.

⁴ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

As subvenções não se confundem com as políticas de redução de custos tributários. A subvenção se caracteriza como um benefício **particularmente** concedido, para custeio ou investimento, conforme artigos 12, 18 e 19 da Lei 4.320/64, que trata das finanças públicas:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: [\(Vide Decreto-lei nº 1.805, de 1980\)](#)

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 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 Govêrno, de gêneros alimentícios ou outros materiais;

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

Art. 19. A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.

As subvenções econômicas são dotações públicas destinadas a pessoa jurídica **determinada, identificada**. Segundo o clássico “Vocabulário Jurídico”, de De Placido e Silva:

"Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto".

Nesse conceito de dotação individual, é, matematicamente, contabilmente, um evento modificativo aumentativo do patrimônio. Não importa a forma de cálculo ou o nome que se dê, **trata-se de espécie de doação**, dotação individual do Poder Público para o particular. Inegavelmente, se constitui em um ativo financeiro do beneficiário, **modificativo aumentativo do seu patrimônio**.

Ao contrário do que se vê em diversas decisões, a redução de custo, como por exemplo, um perdão de dívida, é fato contábil aumentativo de patrimônio.

E como tal, plenamente tributável pelas contribuições, por enquadramento no conceito de receitas com a redação então vigente, já transcrita.

Muito distinta pela sua natureza é a política de incentivo, isto é, **legislação que crie redução de carga tributária, tal como a criação de um crédito presumido para todos os contribuintes**. Tal evento, embora tenha efeito patrimonial aumentativo nas empresas, por redução de custo, não pode ser considerado como subvenção porque não atinge somente um beneficiário. Atingindo a todos os contribuintes enquadráveis na hipótese legal, o benefício da redução do custo se materializa em evento futuro, na ocorrência do fato gerador. Portanto, é uma redução de custo futuro, não materializado, **não contabilizado**, e portanto, não se caracteriza como receita.

Na subvenção, ao contrário das políticas *erga omnes* de incentivo, o direito já se adquire, contabilmente, na sua dotação pública, ou pelo Ato Público que, nominalmente, defira o benefício, ainda que de apropriação diferida.

Transcrevo trecho na NBCT 19.4, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC 1.143/2008:

"1. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental"

"Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não

inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pcuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade”

“4. A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.”

“9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.”

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

13. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados.

(b) Subvenção governamental apenas excepcionalmente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando está de acordo com as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.

(c) Assim como os tributos são lançados no resultado, é lógico registrar a subvenção governamental, que é, em essência, uma extensão da política fiscal na demonstração do resultado.”

“19. A subvenção é algumas vezes recebida como um pacote de ajuda financeira ou fiscal e sujeita ao cumprimento de certo

número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e às despesas que determinam os períodos durante os quais a subvenção é reconhecida. Pode ser apropriado alocar parte da subvenção numa determinada base e parte em outra.”

A Lei 4.506/64 define tais rubricas como receita bruta operacional, no caso de subvenções para custeio:

*Art. 44. **Integram a receita bruta operacional:***

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

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

As leis 10.637/2002 e 10.833/2003 também tratam as subvenções como receita, na redação dada pela Lei 12.973/2014, ao permitir a exclusão da base de cálculo das “receitas ... de subvenções para investimento”.

Art. 1º (...)

(...)

*§3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as **receitas:***

(...)

IX – de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

Portanto, as subvenções econômicas, que são espécies de doações públicas ao particular, ainda que na forma de créditos presumidos, **são receitas**.

4.2- Subvenções de custeio e investimento

Cabe ainda diferenciar as subvenções econômicas como de **custeio** ou de **investimento**. O parecer CST 112/79 tratou do tema:

“7.1 Ante exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, fae ao que dispõe o art. 67, item I, letra “b” do Decreto-lei n. 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO o resultado não-operacional;

II SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimentos, se presente todas as características mencionada no item anterior;

IV – As SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para utilização dessa reserva;

V – As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou deduções DO Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI – O §2º do artigo 38 do Decreto-lei número 1598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real;. E

VII – As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei n. 1598/77.

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre

Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em

valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

Essa distinção, para o Pis e Cofins, entretanto, somente é importante a partir da permissão da exclusão, da base de cálculo, das subvenções para **investimento**. Nesse sentido, citamos os seguintes dispositivos:

Lei 11.941/2009:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o [art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), a pessoa jurídica deverá:

(...)

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

Esse dispositivo entrou em vigor em 28/05/2009, data a partir da qual as subvenções para investimento devem ser excluídas da base de cálculo do Pis e da Cofins. Observo que o RTT era obrigatório no ano de 2010, cf. art.1º da IN RFB 1.023/2010⁵.

⁵ Art. 1º O Regime Tributário de Transição (RTT) de que trata a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, é optativo tão-somente nos anos-calendário de 2008 e 2009.

Tal dispositivo foi revogado pela Lei 12.973/14, que alterou o artigo 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, para assim tratar da questão:

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º

*§ 3º **Não integram a base de cálculo** a que se refere este artigo as receitas:*

(...)

*IX - de **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;*

A Lei Complementar 160/2017 alterou o artigo 30 da Lei 12.973/2014, ainda, para definir como de investimento todas as subvenções relativas ao ICMS, desde que cumpridos os requisitos do mesmo artigo, inclusive com efeitos retroativos:

Art. 30. 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 não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Ressalto que não há, no presente procedimento fiscal, acusação do não cumprimento dos requisitos do art. 18 e 21 da Lei 11.941/2009, de modo que não há necessidade de aferição do cumprimento dos requisitos do artigo 30 da Lei 12.973/2014, alterado pela Lei Complementar 160/2017. O fundamento fiscal foi apenas de que tais receitas seriam tributáveis, o que foi afastado pela legislação posterior.

Portanto, as receitas de crédito presumido de ICMS, de que trata o presente processo, devem ser consideradas como subvenções para investimento, e excluídas da base de cálculo das contribuições. Precedente no mesmo sentido, Acórdão 9101-003.841.

5 – Conclusão

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para excluir da base de cálculo do Pis e da Cofins as receitas de subvenções para investimento, assim consideradas as receitas de créditos presumidos de ICMS, e para permitir o crédito na aquisição de insumos, pelas alíquotas destacadas nas notas fiscais, conforme o artigo 24 do Decreto 8.442/2015.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira - Relator