



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.001312/2008-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.799 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2020
Recorrente NEOLATINA COMÉRCIO E INDÚSTRIA FARMACEUTICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2003

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/14.

Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado Fomentar, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATOS.

Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep o disposto em relação ao lançamento da COFINS, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Allan Marcel Warwar Teixeira, Luís Henrique Marotti Toselli, Lizandro Rodrigues de Sousa, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente)

Relatório

Por bem sintetizar o contexto fático dos autos, adoto parcialmente o relatório da Delegacia Regional de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/DF), a seguir transcrito:

Em 19/06/2008, foram lavrados contra a interessada os Autos de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS e Contribuição para o PIS/Pasep, atinentes ao ano calendário de 2003, 2006, 2007, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$664.347,83, assim discriminados por exação fiscal:

[...]

Em síntese, a Fiscalização, ao analisar os contratos de empréstimos com recursos oriundos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR – criado pela Lei Estadual nº 9.489/1984 e alterada pela Lei Estadual nº 11.118/1990, com o objetivo de incrementar a implantação e expansão de atividades industriais, preferencialmente as do ramo de agroindústria, mediante a concessão de apoios, financeiro e tecnológico, a empreendimentos considerados importantes para o Estado de Goiás – e a correspondente legislação que dispõe sobre a liquidação antecipada deste financiamento, regida pela Lei nº 13.436/98, alterada pelas Leis nº 14.209/02, 14.46/03, 15.046/04 e 15.124/05, constatou que a contribuinte, de fato, liquidou antecipadamente os contratos, consoante demonstrado no Quadro 01, e contabilizou os descontos obtidos em razão da antecipação dos pagamentos como subvenções para investimentos.

[...]

Questionado pela Fiscalização, tendo em vista que não foram adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos com o FOMENTAR, esclareceu a fiscalizada que assim procedeu porque se tratava de incentivo concedido por agente estatal, vinculado à expansão do empreendimento, e por isso contabilizou os valores em conta de patrimônio líquido, nas reservas de capital, conforme disposto no art. 443 do RIR/99.

Por sua vez, a Fiscalização, analisando o que se entende por subvenção para investimento no Parecer Normativo Cosit nº 112/78 e na Decisão Cosit nº 04/99, e constatando disposição do contrato de empréstimo entre a contribuinte e o agente financeiro do FOMENTAR, concluiu que, na realidade, a destinação do incentivo fiscal é o reforço do capital de giro da empresa e não a realização dos investimentos.

Contudo, esclareceu a autoridade fiscal, às fls. 379 do Termo de Verificação Fiscal, que discussão sobre natureza da receita obtida, no caso concreto, seria cabível apenas para exigência do IRPJ e da CSLL. Por sua vez, do ponto de vista da COFINS e do PIS, não

há nenhuma previsão de exclusão das receitas decorrentes do desconto obtido com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento, considerando-se o conceito de faturamento previsto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98.

Assim, a Fiscalização, efetuou o lançamento de ofício da COFINS e do PIS sobre as receitas do desconto obtido com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR. Tendo em vista o art. 3º da Lei nº 10.833/03, foram aproveitados de ofício os saldos de créditos informados pela fiscalizada no DACON.

Cientificada dos lançamentos, em 23/06/2008 (Ciência do Contribuinte/Responsável às fls. 371 e 393 dos Autos de Infração), a interessada apresentou a impugnação de fls. 426/437 e correspondentes anexos, em 21/07/2008 (protocolo de recepção às fls. 426). Apoiada nos documentos já acostados aos autos, dispõe sobre o seguinte, em síntese:

- a rubrica objeto da autuação decorre de incentivo fiscal concedido pelo Estado de Goiás, condicionado à expansão do empreendimento, que deverá ser implementado no prazo de 20 anos, conforme disposto no art. 1º da Lei Estadual nº 13.436/98, in verbis:

[...]

- ou seja, optando o contribuinte pela liquidação com desconto, o mesmo dispõe de prazo de 20 anos para aplicar o montante equivalente ao desconto obtido na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial, tendo por marco inicial a data de realização do respectivo leilão;

- assim, por se tratar de incentivo concedido pelo agente estatal vinculado a expansão do empreendimento, o mesmo tem natureza de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, cuja contabilização se dá em conta do “patrimônio líquido” em reservas de capital, tal como preconiza o art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo RIR/99;

- no lançamento guerreado, os valores subvencionados pelo Estado ocorreram nos anos-calendário de 2003 a 2007, portanto dentro do prazo imposto pelo ente estatal para a expansão ou modernização do empreendimento, daí porque incabível o Auto

de Infração;

- analisando o contido no § 1º, art. 1º, da Lei Estadual nº 13.436/98, infere-se que a aplicação é compulsória, o verbo está no imperativo “aplicará”, o que se amolda com o disposto no art. 443 do RIR/99, ou seja, os incentivos concedidos, feitos pelo Poder Público, vinculado a implantação ou expansão do empreendimento, não serão computados na determinação do lucro real, nem constitui receita da pessoa jurídica, dado que sua contabilização se dá diretamente no patrimônio líquido;

- contudo, para lastrear o lançamento em tela a autoridade fiscal, de maneira equivocada, faz referência a contrato de financiamento de impostos com o agente financeiro do FOMENTAR para tentar descaracterizar a natureza da operação e afastar o favor fiscal;

- porém, o contrato de financiamento refere-se a etapa inicial do incentivo estatal, no qual o contribuinte, em vez de pagar o tributo, obtinha do Estado uma espécie de financiamento do referido valor para pagá-lo no prazo de 15 a 20 anos com juros subsidiados;

- no presente caso, trata-se de situação diferente, em que o Estado concede desconto do valor do financiamento condicionado à aplicação na implantação ou expansão do empreendimento;

- assim, é de fácil constatação que a liberação dos recursos para o financiamento do imposto não se confunde com o desconto (para liquidar tal empréstimo) condicionado à aplicação na expansão do negócio;

- o financiamento foi etapa inicial e, como tal, ainda que de forma indireta, incrementou o capital de giro da empresa, e a segunda etapa, que consiste na dispensa do pagamento de 89% da dívida com a liquidação antecipada, consiste em subvenção para investimento, como impõe a Lei do Estado de Goiás;

- ao analisar o teor da Decisão Cosit n.º 04/99, verifica-se equívoco da autoridade fiscal ao fundamentar-se neste ato, vez que a matéria examinada nesta solução de consulta refere-se à assunto distinto, embora vinculado ao programa FOMENTAR;
- no presente caso é diferente, pois o fundamento legal utilizado pela autoridade fiscal para dar suporte legal ao lançamento resulta de matéria totalmente distinta, basta que esta DRJ solicite da SRRF desta Região Fiscal a cópia do processo de consulta que resultou na solução para verificar que se trata de assunto diverso;
- a propósito, os requisitos para o enquadramento com subvenção para investimento, contidas na Decisão Cosit n.º 04/99, ajustam-se perfeitamente ao caso vertente, ou seja, a aplicação dos recursos na implantação ou expansão do empreendimento, sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado que, in casu, evidencia-se pela exigência legal que condiciona a renúncia à aplicação do desconto obtido na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial;
- quanto à alegação da autuante de que a impugnante não tem direito ao aludido benefício por não haver vinculação entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do empreendimento, não faz sentido, já que o prazo de implantação da expansão é de 20 anos;
- veja que, por se tratar de subvenção condicionada à aplicação na expansão do empreendimento, caso a empresa deixe de cumprir tais condições, o valor do desconto deverá ser pago ao Estado de Goiás e, como tal, jamais integrará o patrimônio da empresa;
- de mais a mais, mesmo que a finalidade do referido benefício fiscal pudesse ser entendido como reforço de capital de giro, ainda assim, tal incentivo haveria de ser entendido com subvenção para investimento, já que concedido em decorrência da implantação/ampliação da capacidade produtiva da empresa, conforme se aduz do contrato de empréstimo e aditivos:

[...]

- isto, porém, não se aplica ao caso em espécie, já que esta foi apenas a etapa inicial, sendo que a segunda etapa, que é a situação presente nos autos, trata da dispensa do pagamento de 89% da dívida, tendo como condição a aplicação do montante equivalente ao desconto obtido na ampliação e/ou modernização do parque industrial do subvencionado, e esta segunda etapa, gize-se não decorre do contrato colacionado ao processo em questão, mas sim da própria lei instituidora do benefício;

- contudo, ainda que se tratasse de financiamento do imposto, o que não é o caso, mesmo assim tal operação haveria de ser entendida como subvenção para investimento, já que, como tem decidido o Conselho de Contribuintes, a concessão, pelo Estado, de incentivos à implantação ou modernização de empreendimentos econômicos, de fundamental interesse para o desenvolvimento do ente federativo, dentre eles a realização de operação de mútuo em condições favorecidas, configura a outorga de subvenção para investimento, sendo tal entendimento ratificado no Acórdão n.º 10193.716/ 2002 e confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;

[...]

- sendo assim, não restam dúvidas de que os valores apurados pela fiscalização como receita bruta não podem ser assim considerados, já que, com a própria norma já o diz, trata-se de subvenção para investimento, o que não representa fato gerador da COFINS e do PIS, entendimento ratificado por decisão do TRF da 2ª Região;

- ainda que se alegue ser a forma de contabilização irrelevante para determinar a incidência da COFINS e do PIS, o que se admite apenas para fomentar o debate, ainda assim tais valores não se submetem à incidência por se amoldar ao benefício fiscal previsto no Decreto n.º 5.164/2004:

[...]

- pela natureza da renúncia, que se dá por meio de desconto concedido na liquidação do financiamento do ICMS, tal valor tem natureza de receita financeira e, como tal, goza de incentivo consistente em alíquota zero;
- contudo, como o desconto está vinculado à expansão do empreendimento, mesmo o valor tendo natureza de receita financeira, passa a integrar diretamente o patrimônio líquido da empresa, na subconta “subvenção para investimento”, ou seja, toda subvenção para investimento, seja por meio de doação ou desconto no pagamento de tributos, se não houvesse o benefício fiscal seria tratada como receita financeira;
- ante o exposto, requer seja julgado improcedente o lançamento em sua totalidade (principal e reflexos).

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília (DF) julgou parcialmente procedente a Impugnação, nos termos do Acórdão nº 0330124, de 30 de março de 2009, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2003, 2006, 2007

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Os aportes financeiros obtidos mediante o financiamento do valor devido a título de ICMS, submetidos a juros e correção monetária, assim como o desconto oriundo da liquidação antecipada destes empréstimos, ainda que condicionados, se não demonstrada a destinação específica para a implantação ou expansão de unidades produtivas, não caracterizam subvenção para investimento.

INTUITO NEGOCIAL. LIQUIDAÇÃO DE FINANCIAMENTO. DESCONTOS OBTIDOS. OPÇÃO DE ADIMPLEMENTO.

Prevalece o intuito negociai entre as partes, qual seja, a captação de ingresso de recursos, de interesse da contribuinte, condicionada à realização de investimentos na empresa visando o desenvolvimento regional, esta a vontade do Estado; mera alteração na forma de adimplemento do empréstimo, de pagamento parcelado submetido a encargos (juros e correção monetária) para a liquidação antecipada com desconto, não descaracteriza o acordo de vontades.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA. GENERALIDADE.

A partir da Lei n° 9.718/1998, ampliou-se o espectro do conceito de faturamento, com a generalização do alcance da incidência das contribuições, cuja abrangência recai sobre todas as receitas e resultados, ressaltadas exceções expressamente previstas.

BASE DE CÁLCULO. COFINS. PIS. VIGÊNCIA. REGIME DE APURAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. RECEITAS FINANCEIRAS.

Decorrência de expressa previsão legal, a partir de 02 de agosto de 2004, as receitas financeiras passaram a ser submetidas a um novo regime de apuração, sendo sujeitas à alíquota zero, sob determinadas condições trazidas pelo ato normativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2003, 2006, 2007

LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATOS.

Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep o disposto em relação ao lançamento da COFINS, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Lançamento Procedente em Parte

Em face do acórdão da DRJ, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao Carf, valendo-se dos mesmos argumentos que fundamentaram a impugnação.

O Recurso Voluntário foi inicialmente distribuído à 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento, que, na Sessão do dia 30 de janeiro de 2012 declinou a competência para a 1ª Seção, nos termos do art. 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do Carf.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bárbara Melo Carneiro, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e contém os requisitos essenciais à sua admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

A controvérsia reside na incidência das contribuições para o PIS e da Cofins, apuradas no regime não-cumulativo, sobre o desconto concedido pelo Estado de Goiás no pagamento de empréstimo contraído pelo Recorrente para quitar o passivo de ICMS, por meio do programa denominado Fomentar.

Inicialmente, é importante esclarecer que a análise do presente Recurso Voluntário se restringe aos fatos geradores ocorridos nos períodos de 31/08/2003 e 31/12/2003, tendo em vista que a DRJ afastou a exação referente aos créditos tributários relativos aos anos-base de 2006 e 2007.

Durante o período analisado, as contribuições para o PIS e a Cofins incidiam apenas sobre a receita bruta, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 346.084, decidiu pela inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º da Lei n.º 9.718/98. Os Ministros da Suprema Corte consideraram que o dispositivo ampliava a base de cálculo da contribuição, ao prever que deveria incidir sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, tendo em vista que o art. 195 da CR/88, com a redação vigente à época da edição da referida lei, autorizava a sua cobrança apenas em relação à receita bruta, que equivalia ao faturamento da pessoa jurídica. Confira-se:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional n.º 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Assim, foi apenas com a edição da Lei nº 10.833/2003, com efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004, que passou a se permitir a exigência da Cofins, na sistemática de apuração não-cumulativa, sobre a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes.

Antes dessa data a sua incidência deveria recair apenas sobre o faturamento que, conforme se verifica do trecho do acórdão acima, diz respeito, tão somente, às receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços, de modo que nelas não se inclui os valores subvencionados pelos Estados, ainda que fosse possível considerá-los como receitas da pessoa jurídica (sentido amplo).

Portanto, reconhece-se que os valores subvencionados, relativos aos períodos de 31/08/2003 e 31/12/2003, por não constituírem receita bruta, não integram a base de cálculo da contribuição para a Cofins.

Em relação ao PIS não-cumulativo, por sua vez, não se aplicam as considerações tecidas anteriormente, uma vez que a autorização para a sua exigência sobre a base de cálculo alargada veio com a edição da Lei nº 10.637/2002, com efeitos desde 1º de dezembro de 2002 em relação a essa parte.

Em que pese o contexto legislativo das contribuições em relação ao período analisado, que permitia a exigência das contribuições para o PIS sobre a totalidade das receitas das pessoas jurídicas na sistemática não-cumulativa, não é possível conceber a sua incidência sobre os valores subvencionados pelos Estados, diante da própria natureza de tais recursos, que não se amoldam ao conceito de receita. Explica-se.

Os incentivos fiscais outorgados pelos Estados, ainda mais quando concedidos na forma de financiamento para possibilitar a quitação do ICMS e, posteriormente, na concessão de desconto para a sua liquidação, não podem ser considerados como receita, já que a sua verdadeira natureza é a de redução de despesa.

A fim de elucidar melhor esse ponto, é importante esclarecer que é preciso mais do que simples “ganho” registrado na contabilidade do contribuinte para que se configure receita sob a ótica do Direito Tributário. Até porque a sua definição foi consolidada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, fixada a partir da discussão sobre o conceito constitucional de receita, no sentido de que, para que seja configurada como tal, deve haver o ingresso definitivo no patrimônio de quem os recebe. Sobre o tema, confira-se trecho do voto proferido pelo i. Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE nº. 240.785 (que decidiu sobre se o ICMS poderia ou não ser considerado faturamento para fins de incidência das contribuições para o PIS e da Cofins):¹

“A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.”

¹ STF, Recurso Extraordinário nº. 240.785, Tribunal Pleno, Voto do Ministro Relator Marco Aurélio, julgado em 08/10/2014.

Portanto, o significado do termo “receita” para o Direito Tributário (gênero da espécie faturamento/receita bruta) corresponde ao “*ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições*”, conforme se depreende do voto da Ministra Rosa Weber, no RE n.º 606.107.²

Sendo assim, em se tratando de redução de despesas, jamais poderia ser tratado como receita, pois lhe falta elemento essencial para que seja possível considerá-lo com essa natureza, qual seja, o ingresso. Ora, as subvenções não se integram ao patrimônio do contribuinte de forma inaugural, de modo que não é possível afirmar que haveria ingresso financeiro na condição de elemento novo e positivo, mas apenas eliminação de um comprometimento patrimonial existente.

Sobre o tema já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, adotando entendimento no mesmo sentido do que foi exposto no presente voto. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Cofins apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.

(Ac. n.º 9303-007.650. Sessão de 21/11/2018)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2003, 01/02/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/04/2005 a 31/12/2005

PIS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. ICMS DIFERIDO.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, sob a forma de ICMS diferido, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

² STF, Recurso Extraordinário n.º. 606.107, Tribunal Pleno, Voto da Ministra Relatora Rosa Weber, julgado em 22/05/2013.

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2003, 01/02/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/04/2005 a 31/12/2005

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS DIFERIDO. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, sob a forma de ICMS diferido, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

(Ac. n.º 9303-006.541. Sessão de 15/03/2018)

Feitas essas considerações, tenho que não haveria como considerar as subvenções como integrante da base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins, ainda que houvesse discussão sobre a natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento.

Ademais, também é importante observar que as discussões em torno desse tema foram solucionadas com a edição da Lei Complementar n.º 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 12.973/14, com a seguinte redação:

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 n.º 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. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017\)](#) (sem grifo no original)

Depreende-se do §4º supracitado, que os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, quais sejam (i) as subvenções deverão ser computadas em reserva de incentivos fiscais; e (ii) não poderão ter destinação diverso do previsto no referido artigo, ou seja, a absorção de prejuízos e/ou aumento do Capital Social da Sociedade. O §5º, por sua vez, esclareceu que o disposto no §4º deve ser aplicado aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Ainda, por força do art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017, a previsão dos §§ 4º e 5º acima aplica-se, inclusive, aos benefícios fiscais de ICMS anteriormente concedidos, instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, considerados convalidados pela referida Lei Complementar, desde que o Ente Federativo subvencionador efetue o registro e depósito da documentação comprobatória correspondente a tais benefícios, na forma regulamentada por Convênio a ser publicado pelo Confaz:

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:

[...]

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.

Art. 10. O disposto nos [§§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#), aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na [alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal](#) por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Diante do exposto, o tratamento dispensado para as subvenções também deve ser aplicado aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que atendida a condição prevista acima, nos termos da decisão proferida pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que analisou o tema na sessão de 18/01/2018 e editou a Resolução nº 9101-000.039.

Na oportunidade, restou decidido pelos membros daquela turma, relativamente a Auto de Infração lavrado para exigir, além do IRPJ e da CSLL, as contribuições para o PIS e da Cofins sobre crédito presumido de ICMS concedido ao contribuinte, cujos fatos geradores ocorreram nos anos-calendário de 2003 a 2006, que o tratamento trazido pelos §§ 4º e 5º, do art.

30, da Lei n.º 12.973/2014, deve ser aplicado, desde que se verifique o registro e depósito dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Confaz, nos termos do art. 3º da Lei Complementar n.º 160/2017. Confira-se trecho da decisão proferida pela CSRF:

[...]

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar n.º 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado de estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

Vale lembrar, ainda, a previsão do artigo 155, II, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal: [...]

Ademais, a Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, nos termos dos artigos 10 e 3º: [...]

Corroborando o entendimento fixado na Resolução da CSRF, foi proferido o Acórdão n.º 9101-003.841, na sessão do dia 03/10/2018, no sentido de dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte e cancelar integralmente o lançamento, por constatar que o ente concedente do benefício fiscal já teria promovido o registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, reafirmando-se a aplicação dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar n.º 160/2017 a fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003.

Ademais, os i. Conselheiros também afastaram expressamente a exigência de qualquer outro requisito que não estivesse previsto no art. 30, da Lei n.º 12.973/2014, dizendo que o investimento em ativo permanente não é condição para considerar a subvenção como de investimento. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. DISTRITO FEDERAL. CONFAZ. ATIVO PERMANENTE.

A Lei Complementar n.º 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Distrito Federal em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

O investimento em ativo permanente não consta do art. 30, da Lei n.º 12.973/2014, sendo improcedente o lançamento fundado em tal exigência.

Sobre o tema também vale citar o Acórdão n.º 1302-003.230, proferido pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária desta Seção de Julgamento do Carf, que analisou Auto de

Infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre a matéria, em relação a período anterior à edição da Lei nº 12.973/2014 e adotou o mesmo entendimento das decisões da CSRF. Cabe destacar, ademais, que foi analisado no referido caso as subvenções decorrentes do programa fiscal ora analisado (Fomentar):

[...]

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/14.

Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado FOMENTAR, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

[...]

Feitas essas considerações, verifiquei que o Estado de Goiás procedeu o devido registro e depósito do documento exigido nos termos do art. 3º, II, da Lei Complementar nº 160/2017, nos moldes do Convênio Confaz ICMS nº 190/2017, conforme se depreende dos Certificados de Registro e Depósito SE/Confaz nºs 3/2018³ e 18/2018⁴. Ainda, em relação especificadamente ao Programa Fomentar, (Leis Estaduais nºs 9.489/84, 13.436/98 e 15.518/06), verifica-se que foi devidamente convalidado através do Decreto Estadual nº 9.193/2018.

Desse modo, cumpridos os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017, não restam dúvidas em relação à possibilidade de se aplicar o disposto nos §4º e 5º, do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, afastando-se a exigência das referidas contribuições sobre os valores subvencionados.

Por todo o exposto, voto no sentido conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro

³ https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/goias/2018/sei_mf-0649343-certificado-de-registro-e-deposito-03-18.pdf

⁴ https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/goias/2018/sei_mf-0878910-certificado-de-registro-e-deposito-18-18.pdf

