



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.722993/2009-75
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.509 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 13 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPAR COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

SUBVENÇÕES. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. ICMS REDUZIDO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integram a base de cálculo da COFINS apurada pelo regime não-cumulativo os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, inclusive sob a forma de redução de ICMS, na medida que não estão contidos na delimitação do conceito de receita bruta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

SUBVENÇÕES. PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. ICMS REDUZIDO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS apurada pelo regime não-cumulativo os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, inclusive sob a forma de redução de ICMS, na medida que não estão contidos na delimitação do conceito de receita bruta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 7.654 a 7.669) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão n.º 1301-001.411 (fls. 7.613 a 7.632), da sessão de 13 de fevereiro de 2014, complementado pelo v. Acórdão n.º 1301-001.868, da sessão de 09 de dezembro de 2015, ambos proferidos pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que deram provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se suas respectivas ementas e trechos:

Acórdão n.º 1301-001.411

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO.

Nos termos do entendimento esposado no REsp 973.733SC, de observância obrigatória por força do art. 62 A do Regimento Interno, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo ocorre. A contrario sensu, nos casos em que a lei prevê o pagamento antecipado da exação e este ocorre, o prazo quinquenal em referência deve ser contado da data da ocorrência do fato gerador, ex vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIAS AUTORIZADORAS. INEXISTÊNCIA.

A ocorrência de prejuízos operacionais crescentes, ocasionada pela inércia de preços e pelos reajustes dos custos dos insumos, embora possa até justificar a concessão do benefício fiscal por parte do ente público estadual, eis que auxilia a pessoa jurídica de direito privado a restabelecer a sua capacidade produtiva, não encontra abrigo nas disposições do parágrafo 2º do art. 38 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, de modo que os valores eventualmente auferidos não podem ser excluídos na determinação do lucro real.

ISENÇÃO. INSTRUMENTO AUTORIZADOR DA FRUIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Ausente o instrumento eleito pela lei como necessário à fruição do favor fiscal, descabe o seu aproveitamento a qualquer título.

LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. DECISÃO PROLATADA EM ÂMBITO INCIDENTAL. AFASTAMENTO POR ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO. CONDIÇÕES.

A partir da publicação da Medida Provisória n.º 449, em 04 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, os órgãos de julgamento estão autorizados, no âmbito do processo administrativo fiscal, a afastar aplicação de lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

Acórdão n.º 1301-001.868**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***Exercício: 2005, 2006, 2007***EMBARGOS DECLARATÓRIOS. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA.
EMBARGOS REJEITADOS.**

A contradição capaz de ensejar a interposição de embargos declaratórios é aquela verificada entre a decisão e seus fundamentos. Não sendo essa a hipótese dos autos, os embargos devem ser rejeitados.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, dos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, exigidas sob a acusação de a Contribuinte ter tratado redução de ICMS concedida pelo estado do Pará como *subvenção de investimento* de maneira indevida, não ofertando tais valores à tributação, mantendo-os em contas patrimoniais, sem circulação pelo resultado. Afirma a Fiscalização que tratar-se-ia de verdadeira *subvenção de custeio*. Também teria indevidamente se beneficiado a Contribuinte, sem o atendimento às formalidades e obrigações legais, da redução de 75% do IRPJ.

Registre-se, desde já, que a *celeuma* que prevalece no presente feito é apenas em relação à tributação de tais valores, referentes à redução de ICMS concedida pelo estado do Pará, pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS), relativas aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações:

- i) contabilização indevida de subvenção para custeio como subvenções para investimento; e*
- ii) redução indevida do imposto.*

Em conformidade com os fragmentos do Relatório de Fiscalização reproduzidos na decisão de primeiro grau, as infrações imputadas à contribuinte fiscalizada tiveram por base os seguintes fundamentos:

SUBVENÇÕES

- o Projeto de Redução do ICMS Revisão e Prorrogação do Benefício Fiscal, de agosto de 2003, formalizado por meio do Decreto do Governo do Estado do Pará n.º 507/2003, com efeito a partir de 30/09/2003, não possui vinculação com aplicação específica dos recursos em bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico; muito pelo contrário, prevê que não haverá novas imobilizações físicas, pois o problema da empresa

não é mais de modernização do seu parque fabril, e que a modernização prevista no Projeto aprovado anteriormente, já foi realizada;

- o Projeto não vincula a destinação dos valores advindos da redução do ICMS à aquisição de bens ou direitos para implantação ou expansão do empreendimento econômico;

- a contribuinte não está obrigada a qualquer contrapartida em aquisição de bens e direitos para usufruir do incentivo fiscal do ICMS, o que exclui a possibilidade de que os valores da redução do referido imposto gozem do benefício previsto no artigo 443 do RIR/99, enquadrando-se no inciso I do artigo 392 do mesmo diploma legal;

- para o ano-calendário de 2004, as aquisições de bens são compatíveis com a reposição da parte depreciada do ativo imobilizado, como previsto no Projeto da contribuinte, não se constituindo, assim, em aquisição de bens para implantação ou expansão do empreendimento econômico;

- ainda que houvesse previsão de utilização dos valores do incentivo fiscal do ICMS em aquisição de bens ou direitos para implantação ou expansão do empreendimento econômico – fato que não teria ocorrido – a falta de aquisição de tais bens, também exclui a possibilidade do tratamento benéfico do art. 443;

- com relação aos anos-calendário de 2005 e 2006, a contribuinte comprovou aquisição de bens para o parque fabril em valores compatíveis com o benefício recebido do ICMS, mas, pelo fato do Projeto não vincular o incentivo fiscal à aquisição destes bens, os valores recebidos por conta deste incentivo não se enquadram no conceito de subvenção para investimento previsto no art. 443 do RIR./99, e sim no inciso I do art. 392 do mesmo diploma legal.

REDUÇÃO DO IMPOSTO

- a contribuinte deixou de apresentar ato da ADA e da Receita Federal do Brasil – RFB habilitando-o ao gozo do benefício de redução de 75% do IR;

- efetuada pesquisa nos arquivos da Receita Federal, não foi encontrado o ato legal de reconhecimento de benefício fiscal ao contribuinte, para o ano-calendário 2005 e subsequentes.

Inconformada, a autuada interpôs impugnações (fls. 519/553, 2.091/2.118, 3.573/3.602 e 5.511/5.540), momento em que trouxe os seguintes argumentos:

(...)

Especificamente em relação ao PIS e à COFINS, sustentou:

- que os créditos tributários referentes a períodos anteriores à 12/2004 estão atingidos pela decadência, na forma do art. 150, § 4º, do CTN;

- que o crédito presumido de ICMS não se constitui receita, seja do ponto de vista contábil, seja do ponto de vista econômico-financeiro, porquanto se destinam unicamente ao subvencionamento de atividade incentivada;

- que, quando do recebimento dos valores relativos às vendas de seus produtos o contribuinte suporta, sobre o montante ingressado na contabilidade a tal título, a incidência do PIS e COFINS;

- que o STJ já se posicionou no sentido que os créditos concedidos de ICMS não se caracterizam receita, porquanto não inexistem incorporação ao patrimônio das empresas;

- que o TRF da 4ª Região também já se pronunciou no sentido que os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados-Membros, não se constituem receitas ou faturamento da empresa, base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, mas verdadeira renúncia fiscal, com o intuito de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia;

- que, no seu caso, o crédito presumido constitui-se típica subvenção para investimento, devendo ser registrada diretamente na conta de reserva de capital, sem trânsito pelo resultado.

Assinala a decisão de primeira instância que, às fls. 7509/7511, foram anexados extratos de pagamento de PIS e COFINS, ano-calendário 2004.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, Pará, apreciando as razões trazidas pelas defesas apresentadas, decidiu, por meio do acórdão n.º 0120.003, de 26 de novembro de 2010, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas em casos concretos não se constituem em normas gerais. Inaplicável, portanto, a extensão de seus efeitos, de forma genérica, a outros casos.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões judiciais, com efeito interpartes, não podem ser aplicadas a outros casos.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. DESCARACTERIZAÇÃO Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos presumidos, que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real.

BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DO IRPJ. FRUIÇÃO. O benefício fiscal de redução do IRPJ, fundamentado no artigo 1º da Medida Provisória n.º 2.19914/2001, com as alterações promovidas pela Lei n.º 11.196/2005, cuja expedição do laudo constitutivo do direito ocorreu após o ano-calendário subsequente ao de início de operação do projeto beneficiado, tem termo inicial de fruição no ano-calendário de expedição do laudo.

DECADÊNCIA. Comprovado que o contribuinte efetuou o recolhimento, ainda que parcial, do tributo e ausentes o dolo, fraude ou simulação, mister o reconhecimento da extinção dos créditos tributários constituídos após o prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES. O PIS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas. As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da contribuição.

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES. A COFINS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil

adotada para suas receitas. As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da contribuição.

Diante da exoneração de parte do crédito tributário constituído, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 7.547/7.589, em que, renovando a argumentação expendida na peça impugnatória, adita:

Que a decisão recorrida não analisou as provas acostadas aos autos, distorcendo elementos fáticos apresentados na impugnação e desconsiderando o enquadramento contábil de bens adquiridos no período autuado;

- que considera imprudente a afirmação contida na decisão recorrida de que

“os valores auferidos por meio do benefício integraram o capital de giro da empresa (...)”, pois, como restou exposto, os seus investimentos em “bens e direitos em operação”, conta contábil do imobilizado, em 2004 foram de R\$ 1.068.033,68, em 2005 de R\$ 7.267.775,24 e em 2006 de R\$ 11.588.666,60;

- que a isenção parcial do imposto de renda, glosada pela Receita Federal para os anos de 2005 e de 2006, tendo sido requerida a mais de cinco anos, pode ser plenamente utilizada, pois não pode ficar aguardando indefinidamente uma resposta por parte dos órgãos responsáveis.

É o Relatório.

Como visto, a DRJ deu provimento parcial à Impugnação apresentada (fls. 7.513 a 7.535), entendendo ter se operado a decadência das Contribuições incidentes em dezembro de 2004 e, no mérito, procedente o lançamento de ofício. Foi tirado Recurso de Ofício. Inconformada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, reiterando seus argumentos, defendendo, inclusive, tratar-se a benesse percebida de *subvenção de investimento*.

Inicialmente, a C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção entendeu por negar provimento ao Recurso de Ofício e pelo provimento parcial do *Apelo* da Contribuinte, apenas para cancelar a exigência referente à Contribuição ao PIS e a COFINS devidas, invocando a declaração de inconstitucionalidade de dispositivos da Lei nº 9.718/98 e sob a alegação de que *os ingressos aqui tratados, não tendo sido auferidos em razão da sua atividade, não podem compor as bases de cálculo do PIS e da COFINS*.

Posteriormente, foi interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional Embargos de Declaração (fls. 7.634 a 7.637) alegando *equivoco e contradição* no v. Acórdão nº 1301-001.411, o qual teria invocado legislação referente à Contribuição ao PIS e COFINS cumulativos, diverso daquilo exigido.

Acatados tais Aclaratórios, foi proferido o v. Acórdão nº 1301-001.868, rejeitando o pleito fazendário incidental.

Na sequência, foi interposto pela Fazenda Nacional o Recurso Especial, ora sob julgamento, demonstrando a suposta existência de dissídio jurisprudencial, trazendo v. Arestos *paradigmas* em que se entendeu pela tributação de subvenções governamentais pelas Contribuições Sociais em questão, mesmo dentro do regime não-cumulativo.

Processado o *Apelo* Especial do Procurador, este teve seu seguimento determinado por meio do r. Despacho de Admissibilidade fls. 7.672 a 7.675, que *os paradigmas apresentados adotam entendimentos diametralmente opostos ao acórdão recorrido, apesar de terem sido prolatados com base na mesma legislação que fundamentou os respectivos lançamentos tributários, faz-se necessária a manifestação da Câmara Superior em relação ao recurso especial.*

Em seguida procedeu-se à intimação da Contribuinte, que ofertou Contrarrazões (fls. 7.706 a 7.721), nada alegando sobre o conhecimento do *Apelo*, mas apenas pugnando pela manutenção da r. *decisão* combatida pela Fazenda Nacional.

A Contribuinte também apresentou Recurso Especial (fls. 7.725 a 7.746), mas este teve seguimento denegado, por meio do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 7.802 a 7.807. Não foi oposto Agravo contra tal negativa.

Ainda, foi apresentado Petitório (fls. 7.825) requerendo o julgamento do presente feito, em face do decurso de tempo desde a interposição do *Apelo* fazendário, assim com a apresentação de *Memoriais* (fls. 7.828 a 7.835), reiterando as alegações de Contrarrazões.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-005.509 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10280.722993/2009-75

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Contribuinte não questiona propriamente e deixa de requerer o não conhecimento do *Apelo* fazendário em Contrarrazões.

Frise-se que o r. Despacho de Admissibilidade de fls. 7.672 a 7.675 apenas apreciou um dos paradigmas trazidos, qual seja, o v. Acórdão n.º 3401-002.855, afirmando, ao final, que a comparação entre esse primeiro posicionamento já deixa clara a divergência, razão pela qual deixamos de avaliar o segundo paradigma por falta de necessidade.

Assim, considerando o silêncio e a falta de pleito da Contribuinte quanto ao conhecimento do *Apelo* da Fazenda Nacional, uma simples análise do v. Acórdão n.º 3401-002.855, trazido como *paradigma* para questionar a matéria da tributação das subvenções estatais pela Contribuição ao PIS e pela COFINS não-cumulativas, evidência a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado no v. Acórdãos n.º 1301-001.411 e n.º 1301-001.868.

Registre-se que, ainda que v. Acórdão recorrido não tenha mencionado especificamente as Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2002, invocando apenas expressamente a Lei n.º 9.718/98 e a declaração de inconstitucionalidade de seus dispositivos que tratam de tais Contribuições, a matéria foi devidamente prequestionada em Embargos de Declaração - motivada sua rejeição em entendimento do C. Colegiado *a quo* de que o r. *decisum* teria abrangido precisamente a matéria tratada nos autos, dentro da legislação competente.

Assim, mesmo que possa se interpretar que houve *erro material* ou de fundamento legal no v. Acórdão n.º 1301-001.411, tal fato não prejudica ou obsta o direito recursal da Fazenda Nacional, superado pelo manifesto prequestionamento em reclamação incidental.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 7.672 a 7.675.

Mérito

Adentrando ao tema do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, passa-se a analisar a matéria, qual seja, *subvenções, e especificamente as de custeio, integram a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, apuradas pelo regime não cumulativo.*

A Recorrente, em suma, alega que *tais subvenções (de natureza tributária), caracterizadas pela renúncia de receitas públicas ou restituição de valores, são receitas operacionais acessórias, porque sua origem e quantum estão umbilicalmente ligados à atividade-fim da empresa.*

Acrescenta que *os recursos incentivados, observe-se, são reflexos imediatos da atividade operacional da empresa, sendo por ela quantificados. Tanto os incentivos estaduais relativos ao ICMS, quanto os federais (crédito presumido de IPI) guardam esta característica, pois a “base de cálculo” dos benefícios são as “entradas”, as “saídas”, as “exportações” (e etc) de insumos ou produtos.*

E conclui que *portanto, tanto o incentivo federal, quanto o estadual caracterizam-se como subvenção de custeio, motivo pelo qual devem ser consideradas receitas operacionais e albergadas no conceito restrito de faturamento, devendo, portanto, ser incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03.*

Pois bem, ainda que – corretamente – esteja tal tema sendo, agora, apreciado por esta C. 1ª Turma da CSRF, em face de todas as matérias abarcadas na Autuação sofrida pela Contribuinte, a matéria recursal especificamente sob julgamento é temática de típica e histórica competência da C. 3ª Turma dessa mesma CSRF, que cotidianamente enfrenta-a.

Nessa esteira, investigando a posição jurisprudencial daquele outro N. Colegiado dessa mesma Instância especial, encontramos entendimentos bastante sólidos, coerentes e alinhados entre si, que levam em consideração e têm como premissa o regime de apuração das Contribuições, a data da ocorrência dos *atos geradores* e a legislação, contábil e tributária, vigente à sua época.

In casu, está-se diante de *atos jurídicos tributários* de Contribuição ao PIS e COFINS, ocorridos entre 2004 e 2006, apurados pelo regime não-cumulativo. Certamente, o cenário normativo antecede a Lei nº 11.638/2007, a Lei nº 11.941/2009 e a Lei nº 12.973/14 – mas promove-se o presente julgamento na vigência da Lei Complementar nº 160/17.

Assim, visando inclusive manter a coerência jurisdicional, institucional e a isonomia entre contribuintes em situações idênticas, esclarece-se a seguir como vem se pronunciando a 3ª Turma desta CSRF.

No v. Acórdão n.º 9303-006.541, proferido na sessão de 15 de março de 2018, por maioria de votos, de relatoria da I. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, entendeu que, naquela época, quaisquer subvenções, não estavam sujeitas à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, apuradas pela sistemática não-cumulativa:

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

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.

(...)

Portanto, reconhece-se que os valores decorrentes do diferimento de ICMS concedido pelo Governo do Estado da Bahia ao Sujeito Passivo não se constituí em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.

(destacamos)

O mesmo entendimento repete-se no v. Acórdão n.º 9303-007.650, proferido na sessão de 21 de novembro de 2018, por maioria de votos, de relatoria da I. Conselheira Érika Costa Camargo Autran:

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.

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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, conceito pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.

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

Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep 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.

(destacamos)

Os fundamentos determinantes (*ratio decidendi*) de tais decisões são muitos claros: *subvenções* governamentais estão fora da abrangência da base de cálculo das Contribuições em questão, por não serem tratadas de *receita bruta*.

É clara questão conceitual, de delimitação das *regras matrizes de incidência* da Contribuição ao PIS e da COFINS, regidas pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2002 – o que prescinde até o debate da natureza da *subvenção* - se de *custeio* ou se de *investimento*.

Tal posição atual da C. Turma da 3ª CSRF deste E. CARF mostra-se correta e muito acertada, de modo que este Conselheiro, mesmo dentro da sua independência jurisdicional e convencimento motivado, acompanha-a e endossa-a.

A redução, a supressão ou o diferimento de determinado tributo não se confunde com *entradas, ganhos* e, principalmente, com *contrapartidas* de suas vendas ou serviços, ou nem com qualquer *ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo*¹, restando, claramente, à margem da hipótese de incidência (*tatbestand*) eleita pelo Legislador federal para tais Contribuições, naquele período.

Não se vislumbra nenhuma *conexão umbilical* com as atividades operacionais da Recorrida, como alegado no Recurso Especial, vez que a benesse parte de Ente estatal, afetando apenas o ônus, sucessivo e reiterado, do contribuinte com a Fazenda Pública, que não adentra a seara mercantil, comercial e transacional. E, ainda que se vislumbrasse esse vínculo, por hipótese apenas, a *conexão* de dois elementos diversos não faz com que eles se confundam ou mesmo se *fusionem* conceitualmente, principalmente em ambiente jurídico de observância da legalidade e da tipicidade.

A percepção de quaisquer *subvenções*, mormente concedidas por redução do ônus tributário estadual, amenizando o seu custo global de operação, no período entre 2004 e 2006, não só encontrava-se fora do alcance das hipóteses delineadas no art. 1º da Lei nº 10.687/2002 e no art. 1º da Lei nº 10.833/2003, como também não se amoldava àquilo conceituado pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77², sendo, inclusive momento anterior à edição do CPC 30.

Desse modo, inclusive à luz da atual, solida e reiterada jurisprudência dessa C. CSRF, não prosperam as alegações Fazenda Nacional, devendo ser mantido o v. Acórdão combatido.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter integralmente os v. Acórdãos nº 1301-001.411 e nº 1301-001.868.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

¹ vide RE nº 606.107, Rel. Exma. Min. Rosa Weber, DJe de 22/11/2013.

² vide REsp nº 1.025.833/RS, Rel. Exmo. Min. Francisco Falcão, DJe de 17/11/2008.

Fl. 14 do Acórdão n.º 9101-005.509 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10280.722993/2009-75

Declaração de Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob

Peço vênia para divergir do i. Relator acerca do entendimento esposado, cujo tema devolvido ao exame desta E. CSRF versava sobre se *subvenções, e especificamente as de custeio, integram a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, apuradas pelo regime não cumulativo.*

Em seu voto, a argumentação da PGFN foi muito bem delimitada pelo i. Relator, *in verbis*:

A Recorrente, em suma, alega que tais subvenções (de natureza tributária), caracterizadas pela renúncia de receitas públicas ou restituição de valores, são receitas operacionais acessórias, porque sua origem e quantum estão umbilicalmente ligados à atividade-fim da empresa.

Acrescenta que os recursos incentivados, observe-se, são reflexos imediatos da atividade operacional da empresa, sendo por ela quantificados. Tanto os incentivos estaduais relativos ao ICMS, quanto os federais (crédito presumido de IPI) guardam esta característica, pois a “base de cálculo” dos benefícios são as “entradas”, as “saídas”, as “exportações” (e etc) de insumos ou produtos.

E conclui que portanto, tanto o incentivo federal, quanto o estadual caracterizam-se como subvenção de custeio, motivo pelo qual devem ser consideradas receitas operacionais e albergadas no conceito restrito de faturamento, devendo, portanto, ser incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Muito bem. As subvenções governamentais, no âmbito da Administração Tributária Federal, possuíam conceitos definidos em bases sólidas de sustentação, relativas à adição ou não ao Lucro Real do período de apuração, o que, após a incursão dos dispositivos ligados aos benefícios do ICMS à Lei n.º 12.973/2014, acabou por gerar discussão na doutrina e jurisprudência acerca de como subsumir os fatos imponíveis às normas compiladas na legislação de regência.

A palavra subvenção originária do latim “*subventio*” significa “*ajuda, auxílio, assistência outorgada por entes públicos em caráter suplementar*”³.

No entendimento do professor Ricardo Lobo Torres, a Lei n.º 4.320, de 17.3.64, subvenções são “*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 (art. 3º). A subvenção é um incentivo financeiro desvinculado de qualquer tributo. Imputa-se a itens da despesa, o que significa que depende sempre de previsão orçamentária, sendo que, atualmente, se constata a tendência para submetê-*

³<http://origemdapalavra.com.br/palavras/subvencao/>

*la também ao princípio da reserva da lei material. Anote-se, ainda que a subvenção é o instrumento que o Executivo pode usar com relativa discricionariedade, ao contrário dos incentivos fiscais, valendo-se, em cada caso, das justificativas de ordem pública e da disponibilidade de caixa para transferência de recursos ao particular (...). Às vezes pode ser razoável a subvenção entregue a empresas para que desenvolvam economicamente certas regiões ou ramos de atividade (...)*⁴

A subvenção pode ser definida como uma ferramenta à disposição do Poder Público utilizada para incentivar algumas atividades ou empreendimentos vinculados ao interesse público, com o objetivo de promover o estímulo de alguns setores econômicos ou regiões do país.

Conforme disposto no Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Técnico - CPC 07⁵ (Subvenção e Assistência Governamentais), a subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, 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.

Entre os exemplos de subvenções governamentais estão os empréstimos públicos com taxa de juros subsidiada; a postergação parcial ou total do pagamento de tributo sem ônus ou com ônus, visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado; a concessão de benefícios fiscais, inclusive créditos presumidos/outorgados; concessão gratuita de terreno para instalação de empreendimento industrial, entre outros.

As subvenções para investimento, no bojo da legislação, surgiram a partir da Lei n.º 6.404/1976, sem, contudo, possuir uma definição específica, que só veio a ser dada pelo Decreto-Lei n.º 1.598/1977, como o “auxílio recebido pela pessoa jurídica, mediante recursos diretos ou benefícios fiscais, inclusive isenção ou redução de impostos, como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico”. A respectiva contabilização deveria constar em conta de reserva de capital.

A interpretação da legislação norteadada pelo Parecer Normativo CST n.º 112/1978 trouxe de forma bem estruturada a classificação das subvenções e seus impactos na apuração do resultado da pessoa jurídica.

Com a vigência da Lei n.º. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que introduziu o artigo 195-A na Lei das S/A, foi extinta a conta de reserva de capital e as subvenções para investimento passaram a ser registradas em conta de reserva de incentivo fiscal – espécie de reserva de lucros.

Contudo, as alterações dos critérios contábeis instituídos pela Lei n. 11.638/2007 não produziram efeitos nas relações jurídicas tributárias, especialmente nos critérios de apuração das bases de cálculo dos tributos federais em razão da extinção da conta de reserva de capital (art. 177, § 7º, da Lei das S/A).

Com a Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, as normas contábeis brasileiras passaram aos padrões contábeis internacionais (IFRS), que foram seguidos pela Lei n.º. 12.973/2014, atualmente em vigor e que regulamenta a matéria.

⁴Lobo Torres, Ricardo, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume III, 1999, página 366.

⁵http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf.

Vale dizer que, mesmo com a edição da Lei nº 12.973/2014, o regime geral de apuração do IRPJ e da CSLL foi mantido – não tributação dos valores recebidos a título de subvenção de investimento, desde que, no encerramento do exercício, fossem transferidos para a Reserva de Incentivos Fiscais, espécie de reserva de lucros tratada no artigo 195-A da Lei das S/A.

O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (antes da edição da Lei Complementar nº 160/2017), trazia em seu bojo os seguintes dizeres (destaques acrescidos):

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: (grifei)

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.

A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 (não é a primeira a tratar do assunto, mas é a atual) corroborou o entendimento esposado acerca da interpretação sobre a legislação conceitual tributária no que tange à subvenção para custeio ou operação e à subvenção para investimento, exposta no Parecer Normativo CST nº 112/1978, o qual, portanto, sob a égide da Administração Tributária permanece vigente. Neste sentido, há, até este momento, plena harmonia legislativa sobre o tema das subvenções.

No dia 07 de agosto de 2017, foi publicada a Lei Complementar nº 160, que tinha por objetivo regularizar os incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros fiscais em desacordo com a Constituição Federal.

Ocorre que este mesmo diploma trouxe profundas alterações nas disposições da Lei nº 12.973/2014, introduzindo ao seu artigo 30 os §§ 4º, 5º, através do artigo 9º, parágrafos

estes objeto de VETO pelo Presidente da República, derrubado em novembro de 2017 pelo Congresso Nacional, que, ainda, acrescentou, o artigo 10 à Lei Complementar n.º 160/2017, senão vejamos.

Art. 9º O art. 30 da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"Art. 30. (...)

§ 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. (Vetado e restabelecido pelo Congresso Nacional)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados." (Vetado e restabelecido pelo Congresso Nacional)

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n.º 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." (**Artigo acrescentado devido a Derrubada de Veto publicada no DOU do dia 23/11/2017**).

E a partir de então, com a modificação legislativa no bojo da Lei n.º 12.973/2014 concretizada, inúmeros impactos advindos destes dispositivos legais passaram a fazer parte da rotina nos julgamentos, também no âmbito administrativo.

Vale dizer que, as normas contábeis e tributárias se alteraram no que diz respeito ao registro e efeitos dessas subvenções.

No que concerne ao PIS e à Cofins, as Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 foram alteradas pelos arts. 54 e 55 da Lei n.º 12.973/2014, passando a constar expressamente que as subvenções para investimento - inclusive mediante isenção ou redução de impostos, "concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos" - não deveriam integrar as bases de cálculo dessas contribuições.

Assim sendo, embora as subvenções para investimento tenham passado a ser registradas como receitas, desde que cumpridas as exigências fiscais, não se sujeitariam à incidência de tributos federais.

No presente caso, o Colegiado *a quo* concluiu que não se tratava, aqui, de subvenção de investimento, mas sim de custeio. Neste ponto a decisão se tornou definitiva, vez que a Contribuinte não logrou demonstrar divergência jurisprudencial para análise desta instância especial.

Pertinente trazer alguns trechos do acórdão recorrido, os quais, mesmo diante de todas as alterações legislativas ao norte apontadas, são relevantes ao caso concreto e encontram-se pertinentes com as regras postas. Senão vejamos:

Com efeito, o fato de a subvenção caracterizar-se como destinada a investimento, por si só, não representa garantia de que os valores envolvidos não devam ser submetidos à tributação.

Para tanto, é necessário, nos exatos termos da norma autorizadora do benefício, que haja uma indissociável vinculação entre os recursos repassados ou renunciados e sua

aplicação **na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e que os montantes correspondentes sejam registrados como reserva de capital.** (grifos do original)

(...)

Retornando ao disposto no Parecer CST nº 112/78, reproduzo abaixo fragmento do subitem 2.5, do qual é possível colher valiosa conceituação da denominada SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

Subvenção para Custeio ou Subvenção para Operação são expressões sinônimas. Subvenção para Custeio é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas.

Subvenção para Operação é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas Subvenções.

O Custeio representa, portanto, em termos monetários, o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas. (Grifos do original)

Não me parece restar dúvida de que, no caso presente, os recursos auferidos pela Recorrente objetivaram, em total consonância com os fundamentos por ela mesma esposados, auxiliá-la na consecução de suas finalidades sociais, eis que, diante das adversidades decorrentes do aumento da carga tributária e da concorrência desleal, a ajuda externa possibilitaria **recuperar a “posição de representatividade que a empresa desfrutava no mercado”**, como ela própria assinalou às fls. 14 da peça recursal.

As informações acima reproduzidas, extraídas da própria peça de contestação apresentada pela Recorrente, desautorizam a afirmação, também constante no recurso, de que os valores auferidos destinavam-se ao aumento de sua capacidade de produção, pois, como fica evidente, a pretensão era RECUPERAR A POSIÇÃO QUE A EMPRESA JÁ HAVIA DESFRUTADO NO MERCADO.

Os quadros demonstrativos e a documentação aportada ao processo pela Recorrente para espelhar a sua mutação patrimonial no período submetido ao procedimento fiscal, assim como a compatibilidade existente entre o que foi recebido do ente público com o que foi aplicado, com o devido respeito, não me impressionam, eis que inerentes ao natural processo de recuperação que foi viabilizado a partir de concessão do benefício fiscal.

Aqui, a vinculação entre os montantes auferidos e a sua aplicação diz respeito ao mencionado processo de recuperação, distanciando-se, assim, da expansão do empreendimento a que alude a norma autorizadora do favor fiscal em âmbito federal.

Contudo, aqui, o que importa verificar é a natureza da subvenção feita pelo ente público à contribuinte, isto é, se destinavam-se a investimentos ou à auxiliá-la em suas operações, representando, assim, subvenção para custeio.

As razões antes expostas levam-me à convicção de que, no presente caso, os recursos transferidos para a Recorrente restam caracterizados como SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

No que diz respeito à incidência de PIS e de Cofins, até o advento da Lei nº 11.638/2007, as subvenções para investimento não transitavam pelo resultado, sendo registradas diretamente em conta de patrimônio líquido (reserva de capital), não havendo que se falar em receita auferida pelo contribuinte, mesmo que no regime não cumulativo de apuração dessas

contribuições (art. 1º da Lei 10.637/2002 e art. 1º da Lei 10.833/2003). Após a edição da Lei nº 11.638/2007, as subvenções para investimento passaram a transitar pelo resultado, e, conseqüentemente, dariam ensejo à exigência de PIS e de Cofins no regime não cumulatividade. Somente com a Lei nº 12.973/2014 passou a estar prevista sua exclusão nos seguintes termos:

Art. 54. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“ Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º .

§ 3º

.....

V -

[...]

X - 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;

[...]

Art. 55. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações: (Vigência)

“ Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

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

§ 3º

[...]

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;

[...]

De outro lado, a depender do não cumprimento dos requisitos previstos no Decreto-lei nº 1.598/77, na Lei nº 11.941/2009 e, posteriormente, da própria Lei nº 12.973/2014, a subvenção deixaria de ser para investimento, o que entendi ser o caso.

Veja que a situação presente é diversa daquela alcançada pela mesma Contribuinte nos autos do processo administrativo nº 10280.722150/2011-93, quando logrou ver reconhecidas

como de investimentos subvenções por ela detidas. Naquele caso, esta 1ª Turma decidiu afastar a incidência do PIS e da Cofins, nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-003.347:

As exigências do PIS e da Cofins, no caso, recebem o mesmo tratamento dado ao IRPJ, eis que as subvenções para investimento não integram a receita bruta e, por consequência, não compõem o faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nesse sentido vem decidindo a 3ª Turma da CSRF, verbis:

Acórdão 9303-004.560

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2006

CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. AFASTAMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constitui entrada de recursos passíveis de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe a discussão acerca do conceito jurídico e contábil de receita para fins de afastálos da tributação das contribuições, inegável o enquadramento no conceito de subvenção para investimento não sujeitos à tributação do PIS e da Cofins, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2006 CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. AFASTAMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constitui entrada de recursos passíveis de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo da Cofins.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe a discussão acerca do conceito jurídico e contábil de receita para fins de afastálos da tributação das contribuições, inegável o enquadramento no conceito de subvenção para investimento não sujeitos à tributação do PIS e da Cofins, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos.

Acórdão 9303-004.312

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO.

EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo do PIS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins.

Recurso Especial do Contribuinte provido.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso do Contribuinte, no que toca a não tributação da subvenção para investimento pelo PIS e pela COFINS.

Já nestes autos, mantida a qualificação da subvenção como de custeio, o que se tem neste cenário é a inexistência de previsão de exclusão, da base de cálculo do PIS e da Cofins, na sistemática não-cumulativa. Recordo que a incidência destas contribuições se verifica sobre “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, restando fora de dúvida que as subvenções para custeio são receita, assim como são as subvenções para investimento, em relação às quais, porém, há hipótese de exclusão específica a partir da Lei nº 12.973/2014.

Diversamente do defendido pelo i. Relator, entendo que a legislação não limita a incidência do PIS e da Cofins à receita bruta equivalente a faturamento, e alcança, sim, todas as receitas da pessoa jurídica não contempladas nas exclusões especificadas pelo legislador, inclusive porque sobre as determinações legais do art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 1º da Lei nº 10.833/2003 não recai a inconstitucionalidade reconhecida em face do alargamento da base de cálculo promovido no art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, incorretamente invocado no acórdão recorrido.

Sob esta ótica, aliás, não se pode olvidar que a Lei nº 4.502/64 assim estipula:

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.

Correto, portanto, o que indicado na acusação fiscal apreciada e confirmada no paradigma nº 3401-002.855:

[...]

Sobre o crédito presumido de ICMS

A Receita Federal já se manifestou por meio de sua Coordenação Geral de Tributação (Cosit), manifestou-se:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N" 13 de 28 de Abril de 2011

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins. A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso xn do art. 79 da Lei nº 1.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.

71. A não inclusão das receitas oriundas dos créditos presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS reduziu indevidamente os valores devidos dessas contribuições, desse modo, são constituídos por meio de auto de infração os créditos tributários conforme o quadro abaixo (valores em Reais _ R\$)

[...]

Do crédito presumido de ICMS

[...]

No mérito, não há como acolher a argumentação da recorrente pela falta de previsão nas leis que disciplinam a incidência do PIS e da COFINS para excluir o crédito presumido de ICMS da sua base de cálculo. Acompanha-se as conclusões dos julgadores de piso, in verbis:

"Embora as subvenções para investimentos possam em alguns casos não ser computada na determinação do lucro real da pessoa jurídica (a exemplo de subvenções para integralização de capital), é de se concluir que, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins não-cumulativos, elas são consideradas receita tributável. Portanto, o valor apurado do crédito presumido a título de ICMS deve ser oferecido à tributação, uma vez que inexistente norma autorizando a sua exclusão das bases de cálculo das referidas contribuições."

Não se dá provimento ao recurso voluntário neste item.

E, portanto, filiando-me ao disposto pelo i. Relator do acórdão paradigma e pedindo vênias para divergir do i. Relator prolator deste voto, optei por apresentar esta declaração de voto, trazendo os fundamentos pelos quais votei por dar provimento ao recurso da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob