



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10120.724378/2013-12 |
| ACÓRDÃO | 9101-007.469 – CSRF/1ª TURMA |
| SESSÃO DE | 8 de outubro de 2025 |
| RECURSO | ESPECIAL DO PROCURADOR |
| RECORRENTE | FAZENDA NACIONAL |
| INTERESSADO | CIPA INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES LTDA |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PIS. NATUREZA JURÍDICA. NÃO INCIDÊNCIA. REGIME NÃO CUMULATIVO

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

No caso concreto, não houve discussão sobre eventuais descumprimentos de requisitos adicionais para a exclusão de ditas Subvenções da base de cálculo das Contribuições para o PIS e COFINS (como os registros contábeis em contas apropriadas), devendo, então, tais valores serem excluídas da base de cálculo dessas contribuições. Base na Solução de Consulta COSIT nº 99.011, de 14 de dezembro de 2021.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às exigências de PIS e de Cofins. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso em relação à matéria (“*ICMS presumido, receita do subvencionado*”). Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Prejudicado o exame de mérito da matéria 2 (“*Impossibilidade de exclusão das subvenções da base de cálculo das contribuições, anteriormente à Lei nº 12.973/2014, por ausência de previsão legal*”).

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir Jose Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro, Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) (fls. 1656/1690) em face do Acórdão nº 1201-005.771, de 15/03/2023 (fls. 1635/1654), por meio do qual o Colegiado *a quo* julgou procedente o recurso voluntário do Sujeito passivo.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009

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.

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

Ano-calendário: 2008, 2009

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

O Despacho de Admissibilidade (fls. 1694/1706) admitiu o dissenso em relação a 2 (duas) das 3 (três) matérias recorridas, a partir dos Acórdãos Paradigmas a seguir descritos:

| Matéria | Acórdãos |
|---|--------------|
| 1 - ICMS presumido, receita do subvencionado | 9303-006.715 |
| 2 - Impossibilidade de exclusão das subvenções da base de cálculo das contribuições, anteriormente à Lei nº 12.973/2014, por ausência de previsão legal | 9303-006.715 |

Para a configuração da dissidência jurisprudencial da primeira matéria, o Despacho de Admissibilidade concluiu que o Acórdão Paradigma nº 9303-006.715 era apto a justificar o seguimento do Recurso Especial porque:

Analizando o conteúdo dessas decisões, percebe-se que o primeiro paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

Para o acórdão recorrido, os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins por não configurar receita tributável.

Já para o primeiro paradigma (exarado em 15/05/2018, já na vigência dos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, conforme o acórdão recorrido), essas mesmas receitas de subvenções incluem-se no total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil, e sujeitam-se às contribuições para o PIS/Pasep e à Cofins, quando apuradas pelo regime não cumulativo.

E, com relação à segunda matéria, pois:

Além disso, esse paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

O referido paradigma é o mesmo que deu base para admitir a divergência tratada no tópico anterior.

Conforme alegado pela recorrente, o paradigma realmente refutou expressamente a tese adotada no acórdão recorrido para os fatos geradores ocorridos anteriormente à Lei nº 12.973/2014 (no paradigma, 2005; e nestes autos, 2008/2009), sob o argumento de que antes da referida lei não era possível se entender que as subvenções, de que natureza fossem, podiam ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, quando estas fossem apuradas no regime de cobrança não cumulativa, por ausência de previsão legal nesse sentido.

Instado a se manifestar, o Sujeito Passivo ofereceu contrarrazões (fls. 1720/1731), insurgindo-se quanto ao conhecimento, tão somente na parcela do IRP, pois:

- i) A Fazenda somente recorreu da parcela relativa ao PIS/COFINS, tendo se tornado a Decisão definitiva em relação ao IRPJ E CSLL.
- ii) O Acórdão Paradigma nº 9303-006.715, admitido pelo Despacho de Admissibilidade, refere-se apenas ao PIS/COFINS.

No mérito, alega que:

- i) *“Os benefícios de ICMS não podem ser considerados receitas, em razão da delimitação rígida de competências constantes da Constituição Federal”.* Menciona os art. 195, I, “b” e “c”, e 239 da Carta Magna.
- ii) A legislação ordinária em matéria de PIS/COFINS estabelece, no regime cumulativo, que a base de cálculo é o faturamento ou receita bruta, como produto da venda de bens ou prestação de serviços. *“dessa forma, tratando-se, as contribuições em questão, de tributos incidentes sobre a receita, o contribuinte tem o direito constitucionalmente assegurado de não ser*

compelido a pagar valores que ultrapassem o sentido técnico e jurídico desse conceito”.

- iii) *“só há “receita” passível de tributação quando se verifique mutação patrimonial que implique aumento do vulto de bens e direitos da pessoa jurídica em decorrência de atos ou negócios (ainda que atípicos ou não operacionais) realizados pela pessoa jurídica”.*
- iv) *“Os benefícios fiscais de ICMS consistentes em crédito presumido não podem ser tidos como expressão de capacidade contributiva que permita a cobrança dos tributos federais incidentes sobre a receita.”*
- v) *“As subvenções, inclusive as concedidas por meio de isenção ou redução de impostos, não são receitas decorrentes da utilização do patrimônio (produto), mas, ao contrário, injeções não contraprestacionais de capital externo para integração ao patrimônio produtor de receitas.”*
- vi) 1ª Seção do STJ, no EREsp 1.517.492/PR reconheceu a não incidência de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS, pois não haveria renda ou lucro.
- vii) Em relação ao PIS/COFINS, o STJ tem mantido o seu posicionamento na mesma ordem de ideias acima - AgInt no AResp 1.898.565/RS, 2ª Turma, Rel. Min Francisco Falcão, DJe de 31/2/2022.
- viii) *“A exigência de tributos federais sobre os benefícios fiscais de ICMS resulta em apropriação indevida de recursos estaduais pela União”. Viola pacto federativo. Viola, por via oblíqua, o princípio da imunidade recíproca.*
- ix) O STF, em sede de repercussão geral – tema 283 já definiu a constitucionalidade da exigência do PIS/COFINS sobre créditos presumidos de ICMS na exportação.

Por fim, requer que o Recurso Especial da PGFN seja desprovido.

É o Relatório, naquilo que entendo essencial.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi aferida quando do exame de admissibilidade monocrático, e o recurso foi considerado como tempestivo.

CONHECIMENTO

Antes de adentrar especificamente ao conhecimento das matérias que seguiram para a uniformização de entendimento, importante que se verifique a quais tributos estariam se referindo a PGFN, porquanto o auto de infração compreendeu o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS. Isto é necessário porque o Recurso Especial tem como pedido simplesmente a reforma da decisão recorrida, restabelecendo-se o lançamento. *In Verbis:*

4 DO PEDIDO

Em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) o conhecimento e o provimento do presente Recurso Especial para que esta e. Turma reforme a decisão recorrida, restabelecendo o lançamento.

Entretanto, revendo o conteúdo do Recurso Especial da PGFN, percebe-se que a maior parte da construção do documento está centrada no PIS/COFINS, com reincidências referências às Leis nº 9.718/98, nº 10.637/02 e nº 10.833/03. Quando colaciona artigos do Regulamento do Imposto de Renda, faz em um contexto de evolução legislativa sobre o conceito de subvenções (investimento e custeio).

Tratamento Contábil e Fiscal das Subvenções Nesse aspecto, passamos a breve síntese sobre a evolução legislativa no tocante aos traços contábeis da subvenção de investimento. Assim, importante consignar que, originalmente, as receitas decorrentes de subvenção de investimento eram computadas como reserva de capital e sua destinação era restrita às hipóteses legalmente previstas, nos moldes dos arts. 38, do Decreto-Lei 1598/77 e 182 e 200 da Lei 6.404/76, sob pena de incidência de IRPJ e CSLL. *In verbis:*

Art 38 –

*§ 2º - As **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:*

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

*2º - 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)*

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos

§§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

Lei 6.404/76

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

(...)

d) as doações e as subvenções para investimento. (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

II - resgate, reembolso ou compra de ações;

III - resgate de partes beneficiárias;

IV - incorporação ao capital social;

V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º).

Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

(Destaque nossos)

Esse quadro foi alterado com a edição da Lei 11.638/2007 que, instituindo regra de harmonização contábil, introduziu o artigo 195-A na Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76) que determinou que as subvenções para investimento transitassem na conta de resultado, mas com a sua inclusão em Reserva Específica para Incentivos Fiscais, extinguindo assim a conta de reserva de capital para tanto. De outro lado, previu ainda o artigo 199 da referida lei, igualmente alterado pela Lei 11.638/2007, que os valores constantes na reserva somente poderiam ser utilizados para integralização, aumento do capital social ou distribuição de dividendos mediante deliberação da assembleia:

(...)

Verifica-se que todas subvenções concedidas pelos Estados, a título de ICMS, passaram a ser "subvenções de investimento", entendimento esse a ser aplicado desde sempre. Entretanto, salienta-se que tal fato não afasta a sua

característica de receita, o que a própria Lei nº 10.833/2003 a considera como receita, senão vejamos:

(...)

Portanto, indubitavelmente a partir da vigência da Lei nº 12/973/2014, tratam-se de receitas a serem excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativas.

Além disso, o Acórdão Paradigma admitido trata, tão somente, de PIS, cujo arcabouço legislativo difere do IRPJ e da CSLL, sendo a matéria contábil, quando ali tratada, utilizada no reforço argumentativo a se determinar a natureza jurídica das subvenções. Ou seja, não há tópico específico tratando do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, entendo que assiste razão ao Sujeito Passivo quando alega que não fazem parte do presente Recurso Especial as matérias atinentes ao IRPJ e a CSLL, aplicando-se, nesse sentido, os efeitos da preclusão consumativa.

1 - ICMS presumido, receita do subvencionado

Esse tema não é novo no CARF, e, em especial, nesta turma, ainda que em composição diferente. O Acórdão Paradigma nº 9303-006.715 já foi admitido para se formar o dissenso jurisprudencial no Acórdão nº 9101-006.112¹, exatamente sobre a mesma matéria, cujo título é quase idêntico². Não pareceu a este Conselheiro ser relevante o fato de os incentivos terem sido concedidos por entes distintos da federação. A discussão, na forma como chegou a este Colegiado, não contempla eventual cotejamento entre o conteúdo dos benefícios.

Não encontrei razões para divergir do Despacho de Admissibilidade, motivo pelo qual oriento meu voto para CONHECER dessa matéria.

2 - Impossibilidade de exclusão das subvenções da base de cálculo das contribuições, anteriormente à Lei nº 12.973/2014, por ausência de previsão legal

Para este Conselheiro, esta matéria somente tem sentido se, uma vez decidido que subvenções são “receitas”, determinar-se qual a sua natureza – operacional ou não operacional, e, se haveria legislação tributária a alcançar tais valores. Caso contrário, teríamos que, pelo título, já concluir tratarem-se as subvenções de receitas abarcadas pela tributação, e a discussão seria tão somente ser haveria ou não legislação permissiva de uma exclusão.

¹ Participaram do presente 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, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

² No Acórdão mencionado, o título era 1) O ICMS presumido é receita do subvencionado (e não redução de despesa)

Pareceu-me compreensível o título se confrontado apenas as ementa do Acórdão Paradigma. Entretanto, o Acórdão Recorrido, o I. Conselheiro Jeferson Teodorovicz leva em consideração um julgado tomado como sua razão de decidir. Vejamos (com grifos nossos):

Da mesma forma, a meu ver, o benefício fiscal inclui também as contribuições ao PIS e à COFINS, conforme leitura da própria Lei 12973/2014, com as modificações da LC 160/2017. Neste aspecto, entendo que andou melhor a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, no Acórdão n. 3301-009.571, sob a Relatoria de Salvador Cândido Brandão Junior:

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

Ano-calendário: 2011, 2012

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. COFINS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

(...)

Entretanto, para fins tributários, a legislação do imposto de renda faz clara distinção entre subvenções para investimento e para custeio, atribuindo-lhes diferentes regimes e consequências na apuração dos resultados da pessoa jurídica. Enquanto as subvenções correntes para custeio devem ser computadas na determinação do lucro real, as subvenções para investimento não o serão, desde que atendidos os requisitos neles estabelecidos

As subvenções para investimento não integram a receita porque elas não interferem diretamente com a apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual a receita é parte integrante, eis que se destinam ao fornecimento de fundos para financiar acréscimos ao ativo não circulante, enquanto que as subvenções para custeio de operações afetam diretamente o lucro líquido, eis que os custos e despesas que elas financiam são debitados ao lucro líquido.

(...)

Todo incentivo fiscal de ICMS deve ser precedido de um Convênio celebrado no Conselho Fazendário (Confaz), órgão integrante do Ministério da Economia. Com isso, o incentivo somente pode ser concedido após consenso entre os estados, caso contrário, haverá uma inconstitucionalidade praticada pelo estado, que deve ser reconhecida pelo Poder Judiciário. Como um dos requisitos é a unanimidade do consenso, muitos estados passaram a conceder unilateralmente incentivos fiscais, na forma de crédito presumido de ICMS ou subvenção para investimento, calculado com base no ICMS, e o incentivo em questão é um exemplo concreto dessa desobediência constitucional.

(...)

Outrossim, mesmo constatando que a lei estadual é expressa em tratar o incentivo do programa FOMENTAR como subvenção para investimento e já resolvendo o recurso voluntário por este ponto, ressalte-se ainda o contexto da Lei Complementar n. 160/2017.

É que os incentivos fiscais convalidados no contexto desta lei complementar são agora tratados como subvenção para investimento, em razão da previsão de que os incentivos fiscais e financeiros fiscais de ICMS, tais como os créditos presumidos, isenções ou subvenções, sejam quais forem, sempre serão consideradas subvenção para investimento

(..)

O programa FOMENTAR consiste em incentivo fiscal concedido unilateralmente pelo estado de Goiás, mas convalidado pela Lei Complementar n. 160/2017 por cumprir todos os seus requisitos, de acordo com o que se extrai das Resoluções do Confaz n. 05 e n. 10, ambas de 2018.

A despeito de todo o argumentado, recentemente, em relação ao crédito presumido de ICMS, o qual, como visto, financeiramente é o mesmo que subvenção, o STJ decidiu que incentivos fiscais de ICMS não podem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS por ofensa ao pacto federativo, afirmando a irrelevância da distinção entre subvenção para investimento e subvenção para custeio quando o incentivo é concedido por outro ente da Federação:

Assim, ultrapassada a questão relativa à qualificação da subvenção como para investimento, não há razões para a manutenção do auto de infração

Já no Acórdão Paradigma, a discussão perpassa a característica de “receita” das subvenções (grifos no original):

Verificar se que todas subvenções concedidas pelos Estados, a título de ICMS, passaram a ser “subvenções de investimento”, entendimento esse a ser aplicado desde sempre. Tal fato, como bem esclarecido no voto acima transrito do Conselheiro Henrique, não afasta a sua característica de receita, o que a própria Lei nº 10.833/2003 a considera como receita, senão vejamos:

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.

(...)

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

(...)

IX de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

E, uma vez considerada como “receita”, afirma:

À luz dos arts. 1º da Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 1º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, as receitas de que aqui se trata incluem-se nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois, segundo estas normas, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil, sujeitam-se a estas contribuições, quando apuradas pelo regime não-cumulativo, admitidas apenas as exclusões dos valores das rubricas expressamente citadas.

Uma vez que as receitas decorrentes de subvenções não estão entre aquelas passíveis de exclusão das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem sofrer a incidência destas contribuições.

A exclusão, para aquele Colegiado, só seria possível a partir da vigência da Lei nº 12.973/14. *In verbis*:

Portanto, indubitavelmente a partir da vigência da Lei nº 12/973/2014, tratam-se de receitas a serem excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativas.

Porém para os fatos geradores constantes do presente processo, ano-calendário de 2005, não havia previsão legal para exclusão destas receitas da base de cálculo do PIS e da Cofins.

É nesse sentido que entendo haver a divergência jurisprudencial a ser harmonizada, e, portanto, oriento meu voto para CONHECER dessa matéria.

MÉRITO

1 - ICMS presumido, receita do subvencionado

Este Conselheiro entende, por oportuno, realizar uma pequena, mas nem tanto irrelevante, introdução com relação às referências aos Pronunciamentos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), que são utilizadas pelo Acórdão Paradigma.

Desde a introdução do que assim se passou chamar de “novo padrão contábil” – Lei nº 11.638/07, inúmeros pronunciamentos foram editados, de modo que, dentre vários outros motivos, o Brasil pudesse estar inserido em um ambiente internacional, com a uniformização das “melhores” práticas contábeis internacionais, modernizando as disposições da lei societária, e inserindo o Brasil no contexto da globalização econômica.

O tal “novo padrão contábil” adota as normas internacionais de contabilidade do International Financial Reporting Standards (IRFS), a fim de se reduzir uma assimetria de informações contábeis onde as empresas Brasileiras pudessem estar inseridas no ambiente internacional. Nesse contexto, o que se verificou ao longo do tempo foi, afastada qualquer outra crítica que não pertence a este CARF, pronunciamentos que são verdadeiras traduções (não raro apressadas e com termos pouco usuais na língua portuguesa) das normas que já eram existentes, e que, em certos casos, nem conseguiram ser implementadas no Brasil por completa dissociação entre tais regramentos contábeis e a própria legislação, à guisa da utilização do método de equivalência patrimonial, mantido na Lei nº 6.404/76, ou, quiçá, do tão conhecido Juros Sobre o Capital Próprio (JCP), de difícil conceituação e enquadramento contábil.

Pois bem, no que toca ao presente caso, não raro o CPC 07 é utilizado para se afirmar que as subvenções são “receitas”, como se faz no Acórdão Paradigma, na seguinte passagem:

As subvenções governamentais consistentes em incentivos fiscais devem ser escrituradas como receita, a teor do item 42, abaixo transcrito:

42. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

A seu turno, o item 9 do CPC nº 07, dispõe ser irrelevante para o método de contabilização, a forma como a subvenção foi recebida, vejamos:

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

Nessa linha de raciocínio, vê-se que os incentivos relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas à sociedade empresária autuada constitui receita da pessoa jurídica, mais precisamente, receita não operacional, posto não ser fruto direto da alienação de um bem ou serviço relacionado à atividade fim da sociedade empresária

Ouso dizer que a palavra “receita” é inapropriadamente traduzida no referido CPC 07. Trata-se de uma tradução pouco usual para a palavra “income”³.

As Subvenções (Government Grants) são tratadas no IFRS (IAS 20)⁴. Conforme se obtém do site daquele órgão, percebe-se que as subvenções são identificadas como “income”. Referido termo não significa, nesse contexto, “receita”, mas tão somente renda ou resultado (em algumas situações como “lucro”)⁵. Quando o IFRS quis se referir a receitas, utilizou-se do termo “revenue”, conforme se observa do IAS 18⁶, para definir receite bruta (“gross revenue”). Outro

³ Não se estar afirmando que não haja a tradução possível, mas que não é a mais apropriada.

⁴ <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-20-accounting-for-government-grants-and-disclosure-of-government-assistance/>

⁵ Government grants are transfers of resources to an entity by government in return for past or future compliance with certain conditions relating to the operating activities of the entity. Government assistance is action by government designed to provide an economic benefit that is specific to an entity or range of entities qualifying under certain criteria.

An entity recognises government grants only when there is reasonable assurance that the entity will comply with the conditions attached to them and the grants will be received. Government grants are recognised in profit or loss on a systematic basis over the periods in which the entity recognises as expenses the related costs for which the grants are intended to compensate.

A government grant that becomes receivable as compensation for expenses or losses already incurred or for the purpose of giving immediate financial support to the entity with no future related costs is recognised in profit or loss of the period in which it becomes receivable.

Government grants related to assets, including non-monetary grants at fair value, are presented in the statement of financial position either by setting up the grant as deferred income or by deducting the grant in arriving at the carrying amount of the asset.

Grants related to income are sometimes presented as a credit in the statement of comprehensive income, either separately or under a general heading such as ‘Other income’; alternatively, they are deducted in reporting the related expense.

If a government grant becomes repayable, the effect is accounted for as a change in accounting estimate (see IAS 8) -

⁶ IAS 18 addresses when to recognise and how to measure revenue. Revenue is the gross inflow of economic benefits during the period arising from the course of the ordinary activities of an entity when those inflows result in increases in equity, other than increases relating to contributions from equity participants.

IAS 18 applies to accounting for revenue arising from the following transactions and events:⁶

- the sale of goods;
- the rendering of services; and
- the use by others of entity assets yielding interest, royalties and dividends.

Revenue is recognised when it is probable that future economic benefits will flow to the entity and those benefits can be measured reliably. IAS 18 identifies the circumstances in which those criteria will be met

exemplo para justificar a tradução imperfeita do termo “income” pode ser verificada quando a expressão “Statement of Other Comprehensive Income” do IRFS (IAS1) foi traduzida como Demonstrativo de Outros Resultados Abrangentes pelo CPC 26 (grifamos).

No CPC 26, tem-se que *“Resultado abrangente compreende todos os componentes da “demonstração do resultado” e da “demonstração dos outros resultados abrangentes”.* *“Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não sejam derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários”*. Ou seja, compreende, receitas, despesas, resultados, ganhos, perdas e certas mutações patrimoniais.

Portanto, devemos analisar as subvenções governamentais a partir de sua natureza jurídica, e não pela sua denominação contábil.

Outra nota importante nesse caso é o que consta no Relatório Fiscal, que teve por objetivo:

A questão a ser analisada aqui, objeto da fiscalização, é se os referido benefício fiscal e os “descontos” obtidos na quitação das dívidas são na sua essência subvenções para investimentos, como o querem o Estado de Goiás e o contribuinte, ou se possuem natureza jurídica diversa à luz da legislação tributária federal.

Ao final, a fiscalização assim afirmou:

No caso em questão identificamos que o incentivo fiscal do qual o contribuinte foi beneficiário não se reveste de alguns dos requisitos citados no item anterior para que possa ser considerado subvenção para investimentos, conforme explicitado a seguir.

Primeiramente, não ocorre o sincronismo mínimo necessário entre a obtenção do benefício e a execução da “expansão e/ou modernização” do parque industrial incentivado. Pelo contrário, dá-se um prazo de 20 (vinte) anos, para que essa “expansão e/ou modernização” ocorra, sem que se estabeleça nenhuma prestação de contas por parte da empresa beneficiada. Para se caracterizar como subvenção para investimento haveria que se estabelecer um gerenciamento da aplicação dos recursos, com prestação de contas periódica, com pontos de controle determinados, para o devido acompanhamento das obrigações contraídas, o que inexiste no presente caso.

(...)

Por fim, a lei estadual não pode dizer que um incentivo fiscal é subvenção para investimento sem que o mesmo se revista de características próprias dessa espécie, conforme explicitadas anteriormente aqui.

Uma vez que ficou demonstrado que o incentivo fiscal FOMENTAR não se enquadra na categoria de subvenções para investimentos, ainda há que se perquirir a qual categoria jurídica este pertence para que seja dado o tratamento tributário adequado.

E, mais adiante:

(...)

and, therefore, revenue will be recognised. It also provides practical guidance on the application of the criteria. Revenue is measured at the fair value of the consideration received or receivable.

Nota-se claramente que nos contratos assinados entre o contribuinte CIPA – Industrial de Produtos Alimentares Ltda e o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, conforme demonstrado no quadro denominado “Contratos Fomentar”, os valores obtidos com os benefícios fiscais poderiam ser usados como CAPITAL DE GIRO, caracterizando assim os investimentos como para custeio.

Seguindo a boa técnica contábil, essas subvenções para custeio devem constar no resultado da empresa como “outras receitas operacionais”. Com isso, tais receitas fazem parte da apuração do lucro real para apuração do IRPJ e CSLL, bem como devem ser adicionadas as bases de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos.

Dante do exposto, conclui-se que a operação sob análise (desconto sobre quitação de dívidas dos programas FOMENTAR) se constitui em uma subvenção para custeio caracterizada por um não desembolso, e que, por se caracterizar como uma receita operacional, deve compor a apuração do IRPJ e CSLL sobre o Lucro Real, bem como a base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos.

Pois bem, esta CSRF já teve a oportunidade de se manifestar sobre ser o benefício FOMENTAR do Estado de Goiás uma subvenção para investimento, tendo sido este ponto esclarecido no voto vencedor da I. Conselheira Livia de Carli Germano, redatora do Acórdão nº 9101-006.112:

Ressalto, apenas para esclarecimento, que em citados precedentes houve na votação uma sutil divergência entre os Conselheiros acerca do alcance do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, eis que, para uns, a aplicação do dispositivo dispensaria qualquer investigação acerca da lei estadual, enquanto que para outros ainda seria necessário analisar (em tese) a lei estadual que concedeu o benefício, a fim de se verificar se esta, de fato, teria como intuito o “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Tal diferença de entendimentos não influenciou o resultado da votação em tais casos, eis que, mesmo quem entendeu como necessária a investigação acerca da lei estadual especificamente, afirmou, quanto ao FOMENTAR-GO, que “não há dúvidas de que o § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.346/1998, de maneira cogente, exigiu (“aplicará”) do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial.” (trecho das declarações de voto apresentadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto em tais precedentes). (grifamos).

Para o Acórdão Recorrido, no caso do PIS/COFINS, o relator utilizou-se de parte do voto no Processo Administrativo nº 13116.001312/2008-41, Acórdão nº 1201-003.799, cujos excertos abaixo (com os quais este Conselheiro também concorda) entendo pertinentes ao que afeta a presente discussão - conceito de “receita”:

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 (grifos e negrito nossos)

“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.” 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 nº 606.107.2. (grifos e negritos nossos)

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. (grifos e negrito nossos)

Ou seja, uma vez que as subvenções, como as do caso analisado, são outorgadas com condições e não constituem elemento novo e positivo, não há como se admitir que o eventual ingresso financeiro delas decorrentes tenha integrado definitivamente ao patrimônio de uma sociedade, predicado essencial para considerá-lo uma receita sob o prisma tributário.

Representam mero ingresso na contabilidade com natureza de ressarcimento e servindo apenas como mecanismo de divulgação, comparação e clareza quanto aos efeitos produzidos, que poderiam “mascarar” os resultados, se comparados com outras entidades que não possuam os benefícios, ou mesmo o que seria ou não resultado derivado da gestão da sociedade. E, não causa espécie esta contabilização, pois esta possibilidade encontra-se como possível, pelas boas práticas contábeis, seja no CPC 07, seja no IAS 20.

| | |
|--------------------------------------|--------|
| IAS 20 (tradução livre) ⁷ | CPC 07 |
|--------------------------------------|--------|

⁷ <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-20-accounting-for-government-grants-and-disclosure-of-government-assistance/>

Uma entidade reconhece subvenção governamental apenas quando houver garantia razoável de que a entidade cumprirá as condições a eles associadas e que as subvenções serão recebidas. As subvenções governamentais são reconhecidas nos resultados numa base sistemática durante os períodos em que a entidade reconhece como gastos os custos relacionados que as subvenções se destinam a compensar. (An entity recognises government grants only when there is reasonable assurance that the entity will comply with the conditions attached to them and the grants will be received. Government grants are recognised in profit or loss on a systematic basis over the periods in which the entity recognises as expenses the related costs for which the grants are intended to compensate.) (grifamos)

Apresentação da subvenção na demonstração do resultado

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como "outras receitas", quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza.

(...)

30. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção. Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem a compensação com a subvenção.

31. Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas. É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente.

Nessa mesma ordem de ideias, temos o Acórdão nº 9303-007.650, de 21 de novembro de 2018, que, ainda que analisado benefício do Estado da Bahia, não difere da matéria naquilo que tangencia o presente feito.

Assim, o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia, na forma de crédito presumido de ICMS, não pode ser considerado como faturamento, pois não se

constitui em uma receita da empresa. Conseqüentemente lógico é que não pode integrar a base de cálculo da COFINS não-cumulativa.

A afirmação encontra lastro no entendimento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, nº sentido de que o conceito constitucional de receita bruta implica em um *"ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições"*.

Embora não se trate aqui dos casos comumente analisados de subvenções para investimentos, também é pertinente a menção ao julgado do STF que delimita o conceito de receita bruta equivalente a faturamento a fim de demonstrar que o crédito presumido de ICMS em questão não pode ser tributado pela COFINS não-cumulativa.

Ao trazer o conceito constitucional de receita bruta, definiu a Suprema Corte como cerne, além de se verificar a existência de condicionantes ou contraprestação para o ingresso patrimonial da pessoa que o recebe, aspecto importante para as subvenções de investimentos, determinar-se se há efetivo ingresso ou não daquele valor no patrimônio da empresa. Importa a transcrição da ementa do julgado:⁸

(...)

No caso em análise, portanto, os créditos de ICMS concedidos pelos Governos Estaduais não constituem receita bruta em virtude de não serem concedidos sem reservas ou condições e por não se constituírem em elemento novo e positivo. Assim, inequivocamente afastada hipótese de incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa.

(...)

Tais valores representam mero ingresso na contabilidade do contribuinte, com roupagem de resarcimento e não de receita, porque o contribuinte adianta o investimento da construção, instalação e operação do parque fabril e atividades e, o Estado, lhe assegura o reembolso dos valores gastos através dos incentivos.

Por fim, vale ainda ressaltar que em 2017 foi publicada a Lei Complementar nº 160/17, a qual dispôs sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições, trouxe em seu art. 9º alteração ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, conforme segue:

(...)

⁸ Transcreve o RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013.

O que, em breve síntese, com tal dispositivo, não haveria como considerarmos tal subvenção para investimento como integrante da base de cálculo do PIS e da Cofins, ainda que houvesse a discussão da natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento. Recordo que essa discussão envolvendo a natureza da subvenção poderia influenciar no direcionamento da natureza do evento – o que, por consequência, abriria, a princípio, a discussão acerca da tributação pelo PIS e Cofins se considerássemos a natureza da subvenção em discussão como de custeio.

Digo “a princípio”, pois com o advento do Convênio ICMS 190/17 e a publicação até 29.3.2018 dos atos instituidores de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados nos Diários Oficiais – não há mais a discussão da natureza das subvenções – sendo todas consideradas como subvenção para investimento.

Assim, a subvenção tratada nesse caso deve ser considerada como subvenção para investimento, conforme preceitua a Lei Complementar n.º 160/17 e, nessa linha, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei n.º 6.404/76, PN CST n.º 112/78, ICVM n.º 59/86, Decreto-Lei n.º 1.598/77, PN n.º 2/78, Lei n.º 11.941/09 e Lei n.º 12.973/14 que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devem sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita. O que a Lei n.º 11.941/09 fez foi ratificar que tais subvenções nunca tiveram caráter de receita, eis que explicitou que se assim fossem registradas não poderiam ser consideradas integrantes da base de cálculo das r. contribuições. (grifamos)

Com base no exposto acima, e tendo em relação a matéria proposta – ICMS presumido – receita do subvencionado, entendo como irretocáveis as razões do Acórdão Recorrido e acima transcrita, mormente não representarem as subvenções para investimento (ICMS Presumido) receitas tributáveis para fins de PIS e COFINS.

E, ainda como um argumento adicional, temos que no caso analisado, não há discussão sobre eventual descumprimentos de registros contábeis em contas apropriadas. A questão ficou cingida ao benefício ter sido considerado como subvenção de custeio, nos termos do voto do Relator do Acórdão Recorrido. E, nesse sentido, entendo também aplicáveis ao caso, o que restou assentado no Acórdão nº 9303-016.167, de 10 de Outubro de 2024, de onde se extai sua ementa, por esclarecedora: e que se amolda ao presente feito, na essência:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das S.A., fez com que os créditos presumidos do ICMS, como Subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, não cumulativas.

No caso concreto, não houve discussão sobre eventuais descumprimentos de requisitos adicionais para a exclusão de ditas Subvenções da base de cálculo das Contribuições para o PIS e COFINS (como os registros contábeis em contas apropriadas), devendo, então, tais valores serem excluídas da base de cálculo dessas contribuições. Base na Solução de Consulta COSIT nº 99.011, de 14 de dezembro de 2021. (grifamos)

Assim, voto por negar provimento nessa matéria.

Uma vez desprovido a primeira matéria, entendo como prejudicada a segunda matéria recorrida, em razão da conclusão tratar-se de ingresso que não se reveste da natureza jurídica de receita. Portanto, aplicável o mesmo efeito antes da Lei nº 12.973/14.

CONCLUSÃO

Em razão de todo o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial, apenas em relação às exigências de PIS e de COFINS e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior