



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10283.001595/2005-68
Recurso nº 254.028 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.292 – 3ª Turma
Sessão de 08 de dezembro de 2010
Matéria Base de cálculo da Cofins - receita de crédito de ICMS- alargamento trazido pela Lei 9.718/1998, e base de cálculo da Lei 10.833/2003.
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Trópico Sistemas e Telecomunicações da Amazônia Ltda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2004

Base de Cálculo - Alargamento - Aplicação de Decisão Inequivoca do STF - Possibilidade.

Nos termos regimentais, pode-se afastar aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo da contribuição para a Cofins, até a vigência da Lei 10.833/2003, voltou a ser o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços. A partir da vigência dessa lei, a base de cálculo dessa contribuição é o faturamento, mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente, de sua denominação ou classificação contábil.

As subvenções governamentais consistentes em incentivos fiscais devem ser escrituradas como receita.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso especial e, no mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial para restabelecer a exação pertinente aos períodos de apuração iniciados a partir de fevereiro de 2004, inclusive. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Luiz Roberto Domingo, que negavam provimento.

Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto

Henrique Pinheiro Torres - Relator

EDITADO EM: 25/02/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Nayra Bastos Manatta, Maria Teresa Martínez López, Luiz Roberto Domingo e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Os fatos foram assim descritos na decisão de primeira instância.

Informa o relatório do acórdão proferido que a fiscalização constituiu crédito tributário contra a contribuinte acima identificada, relativo à Cofins, no período compreendido entre fevereiro de 1999 e dezembro de 2004, em razão de alegada insuficiência de recolhimento, pela exclusão da base de cálculo dos valores relativos à isenção do ICMS dado pelo Estado em que o mesmo exerce suas atividades.

Entendeu a Turma Julgadora inexistir correspondência entre o conceito jurídico de receita e a isenção conferida pelo Estado-membro como incentivo fiscal, mormente não se tratar de subvenção ou de resultados não operacionais, mas de mera redução de custos ou despesas.

Identifica o que seja receita como sendo algo diverso de um conceito contábil, sendo, mais precisamente, um conceito jurídico, o qual entende assim se resumir:

“a) receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio;

b) receita é um “plus jurídico” que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete aumento patrimonial, ou mesmo que acarrete redução patrimonial; por isso, é mais apropriado dizer que receita agrega um elemento positivo ao patrimônio.

c) pode-se definir receita de uma maneira geral como sendo qualquer ingresso ou entrada que se incorpore positivamente ao patrimônio empresarial, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa jurídica.”

E concluiu que “A obtenção da aludida vantagem financeira não implica em receitas ou resultados, como quer a fiscalização, posto que, como acima apreciado, ganhos financeiros da espécie são vistos de modo diverso pela Ciência da Contabilidade, não

se enquadrando nas hipóteses da base de cálculo de que trata a Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998”.

Decidindo, por unanimidade, pela exoneração da exação, a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Conselho de Contribuintes em razão de o valor do crédito tributário exonerado ultrapassar o limite de alçada fixado no art. 34 , inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, c/c a Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001, submetendo o decisum ao reexame necessário.

A câmara *a quo*, negou provimento ao recurso de ofício, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2004

BENEFÍCIO FISCAL. ISENÇÃO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO.

Incentivo fiscal dado por Estado-membro a empresa instalada na região, consistente em redução e isenção de tributo, não tem natureza de receita bruta, faturamento ou de resultado.

Recurso de ofício negado.

Contra esse acórdão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou recurso especial, que logrou seguimento, nos termos do despacho de fls. 231/233.

Contrarrazões ao apelo fazendário às fls. 255 a 269.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

O recurso é tempestivo. Antes de adentrar-se na mérito do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, cabe esclarecer que, ao contrário do alegado pelo patrono da autuada, o regimento interno, vigente à época da apresentação do recurso, previa a possibilidade de recurso especial contra decisão de colegiado que negou provimento ao recurso de ofício. Ora, da decisão que nega provimento ao recurso de ofício, sem sobra de dúvida, a Fazenda Nacional sai sucumbente, daí o interesse de recorrer.

De outro lado, a divergência jurisprudencial foi carreada aos autos, o que completa os pressupostos de admissibilidade do recurso. Desta feita, conheço do recurso especial.

Quanto ao correto enquadramento contábil dos incentivos fiscais (subvenções) concedidos pelo Estado do Amazonas, destinados às sociedades empresárias industriais ou agroindustriais que lá se instalaram, entendo que tais benefícios, contabilmente, são classificados como receitas não operacionais da pessoa jurídica, pelas razões seguintes.

As subvenções governamentais são programas delineados, administrados e concedidos pelos governos (União, Estados, DF e Municípios) com o objetivo de incrementar operações, atrair investimentos para determinadas regiões pouco desenvolvidas e financiar a promoção de atividades de interesse público.

Às empresas que se fixam em áreas carentes de desenvolvimento são concedidas reduções e isenções tributárias (subvenções) sobre suas operações, cuja concessão segue procedimento criterioso de aprovação da empresa interessada.

Há outras modalidades de subsídios, tais como as subvenções governamentais para investimento - em que a empresa beneficiária fica obrigada a reinvestir, sob determinadas condições, parte dos tributos desonerados de suas transações - e a subvenção para custeio, também denominada de subvenção corrente para custeio ou subvenção operacional, esta modalidade de subvenção governamental é caracterizada pelo incentivo, em sua maioria de natureza tributária, concedido pelo poder público com o objetivo de incrementar a atividade operacional das empresas em decorrência de interesses do próprio governo.

Dos conceitos acima, a conclusão acacia a que se chega é que o incentivo fiscal dado pela Lei 2.826/2003, do Estado do Amazonas, é espécie de subvenção governamental. A classificação desse incentivo como subvenção governamental é encontrada, dentre outros, nos itens 6¹ e 41² do CPC nº 7. Como é de sabença de todos, a sigla CPC designa o Comitê de Pronunciamento Contábil, criado pela Resolução nº 1055/05³ do Conselho Federal de Contabilidade, composto pelas seguintes entidades:

- ABRASCA;
- APIMEC NACIONAL;
- BOVESPA;
- Conselho Federal de Contabilidade;
- FIPECAFI; e
- IBRACON.

Releva ainda salientar que o CPC nº 07 foi aprovado, dentre outros, pela(o):

CVM, deliberação CVM nº 555/08;
CFC, Resolução CFC nº 1.143/08;
Susep, Circular Susep nº 379/08 (anexo I).

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

¹ 6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

² 41. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

³ O CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

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.

Resta então determinar se tal receita pode ser alcançada pela incidência da Cofins. Vejamos: Até o advento da Lei 9.718/1998, a base de cálculo dessa contribuição era a receita bruta decorrente da venda de bens, de serviços ou de bens e serviços (conceito de faturamento). Todavia, o §⁴ 1º do art. 3º dessa Lei alterou o campo de incidência do PIS/Pasep e da Cofins, alargando-o, de modo a alcançar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dúvida não havia de que as receitas decorrentes da isenção ou concessão de créditos do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, comporiam a base de cálculo dessa contribuição. Correto, portanto, o lançamento fiscal. Acontece porém, que o STF, em controle difuso, julgou inconstitucional esse dispositivo legal. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame.

Entendo que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito interpartes, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Para que produza efeitos *erga omnis*, é preciso que o Senado Federal edite resolução suspendendo a execução do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF. Não desconheço que o Ministro Gilmar Mendes, há muito vem defendendo a desnecessidade do ato senatorial para dar efeitos geral às decisões da Corte Maior, mas essa posição ainda não foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, muito embora alguns passos importantes já foram dados, como é o caso da súmula vinculante. De qualquer sorte, a resolução senatorial ainda se faz necessária, para estender efeitos de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.

⁴ Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

De outro lado, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trouxe a possibilidade de se estender as decisões do STF, em controle difuso, aos julgados administrativos, conforme preceitua a Portaria nº 256/2009, Anexo II, art. 69. Este dispositivo reproduz a mesma redação prevista no regimento anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): *É vedado afastar a aplicação de lei, exceto ... “I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.*

Note-se que tal dispositivo cria uma exceção à regra que veda este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal, mas exige que a inconstitucionalidade desse dispositivo já tenha sido declarada por decisão definitiva do plenário do STF. Não basta qualquer decisão da Corte Maior, tem de ser de seu plenário, e, deve-se entender como definitiva a decisão que passa a nortear a jurisprudência desse tribunal nessa matéria. Em outras palavras, decisão definitiva, na acepção do art. 69 do RICARF é aquela reiterada, assentada na Corte.

O caso dos autos, a meu sentir, amolda-se, perfeitamente, à norma inserta no artigo 69 suso transcrito, posto que a questão da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 encontra-se apascentada no Supremo Tribunal Federal, inclusive, fez parte de minuta de súmula vinculante, que não foi adiante por causa de uma outra decisão desse Tribunal, referindo-se à base de cálculo das contribuições devidas pelas seguradoras. Neste caso, houve certa confusão sobre o conceito de faturamento e de receita, o que levou o STF a não sumular a matéria sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições, mas, de qualquer sorte, continua valendo a decisão no tocante à base de cálculo das contribuições incidentes sobre sociedades não financeiras ou seguradoras.

Em outro giro, a PGFN por meio da Portaria nº 294/2010, autorizou seus procuradores a não mais recorrerem das decisões definitivas de tribunais superiores, como a do STF que reconheceu a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais. A edição dessa portaria corrobora o entendimento de se aplicar ao caso em exame a decisão plenária do STF sobre o indigitado alargamento da base de cálculo da Cofins..

O Carf apascentou a jurisprudência no sentido de estender a decisão do STF sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições aos julgamentos administrativos.

Aplicando-se, pois ao caso ora em exame, a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, até a vigência da Lei 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins voltou a ser a receita bruta correspondente a faturamento, assim entendido como o produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica.

Todavia, a partir de 1º de fevereiro de 2004, por força do disposto no inciso I, do art. 93 da Lei 10.833/2003, passou a vigor os artigos 1º a 15º e 25 dessa lei, sendo que, justamente, o artigo primeiro desse diploma legal restabelece a base alargada da Cofins, nos termos seguintes:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas 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 da venda de bens e serviços nas

operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

omissis

V - referentes a:

omissis

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito) ⁵.

De todo o exposto, pode-se concluir que, anteriormente a 1º de fevereiro de 2004, data de vigência dos arts. 1º a 15 e 25 da Lei nº 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins era o faturamento, assim entendido a receita bruta correspondente ao produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica.

Neste período, as receitas subvenções governamentais, consistentes em incentivos de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. A partir dessa data, por força do art. 1º desse diploma legal, as sociedades empresárias sujeitas à incidência não-cumulativa da Cofins estavam sujeitas ao pagamento da contribuição em comento sobre o total das receitas auferidas (receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica), independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Aí incluídas as subvenções governamentais objeto destes autos.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional, para restabelecer a exação pertinente aos períodos de apuração iniciados a partir de fevereiro de 2004, inclusive.

Henrique Pinheiro Torres - Relator

⁵ Art. 33. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de janeiro de 2009, em relação ao disposto:

- omissis

d) no art. 17, relativamente ao inciso VI do § 3º do art. 1º e ao art. 58-J da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

