



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

Processo nº 10283.005257/2004-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-01.529 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria PIS.COFINS.AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente ITAUTEC PHILCO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/1999 a 31/10/1999, 31/03/2000 a 31/05/2000, 31/08/2000 a 31/12/2000, 31/01/2001 a 31/12/2001, 31/01/2002 a 31/12/2002, 31/01/2003 a 31/12/2003, 31/01/2004 a 30/06/2004

DECADÊNCIA. COFINS. ART. 150, §4º DO CTN.

Havendo pagamento antecipado parcial, aplica-se, aos tributos lançáveis por homologação, o prazo decadencial do art. 150, §4º do CTN, cujo *dies a quo* é a data de ocorrência do fato gerador, conforme julgamento do REsp nº 973.733/SC, submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e aqui aplicável por força do disposto no art. 62-A do RICARF.

INCENTIVO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

O ICMS restituído ao contribuinte pela Unidade Federativa a título de incentivo fiscal não configura receita, razão pela qual não integra a base de cálculo da Cofins, mesmo sob a disciplina das Leis nºs 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/1999 a 31/10/1999, 31/03/2000 a 31/05/2000, 31/08/2000 a 31/12/2000, 31/01/2001 a 31/12/2001, 31/01/2002 a 31/12/2002, 31/01/2003 a 31/12/2003, 31/01/2004 a 30/06/2004

DECADÊNCIA. PIS. ART. 150, §4º DO CTN.

Havendo pagamento antecipado parcial, aplica-se, aos tributos lançáveis por homologação, o prazo decadencial do art. 150, §4º do CTN, cujo *dies a quo* é a data de ocorrência do fato gerador, conforme julgamento do REsp nº 973.733/SC, submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e aqui aplicável por força do disposto no art. 62-A do RICARF.

INCENTIVO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

O ICMS restituído ao contribuinte pela Unidade Federativa a título de incentivo fiscal não configura receita, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS, mesmo sob a disciplina das Leis nºs 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Os Conselheiros Robson José Bayerl e Raquel Motta Brandão Minatel votaram pelas conclusões. Sustentou oralmente pela recorrente o Dr. Natanael Martins, OAB/SP nº 60.723.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Raquel Motta Brandão Minatel, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de autos de infração, lavrados em 27.09.2004, para a cobrança da contribuição ao PIS (fls. 08/23) e da COFINS (fls. 172/187), referentes aos seguintes períodos/anos-calendários: 07 a 10/1999, 03 a 05 e 8 a 12/2000, 2001, 2002, 2003 e 01 a 06/2004, processos nºs. 10283.005257/2004-14 e 10283.005256/2004-70.

De acordo com a descrição dos fatos (fls. 09 e 173), as autuações foram originadas a partir da constatação de que o recorrente – beneficiário do incentivo fiscal de restituição do ICMS pelo Estado do Amazonas – escriturava-o em resultado como redutor do custo da produção vendida e, portanto, sem creditá-lo diretamente às contas de “receita”, de modo a não incluí-lo na base de cálculo das exações.

Cientificado das exigências em 28.09.2004, o recorrente as impugnou (fls. 101/122 e fls. 264/285), alegando, resumidamente:

(a) decadência (parcial) do lançamento para as competências 07 e 08/1999;

(b) quer pelo regime da Lei Estadual nº 1.939/89, regulamentada pelo Decreto Estadual nº 12.814-A/90, quer pelo regime da subsequente Lei Estadual nº 2.826/03, é beneficiária de incentivo fiscal, respectivamente, de restituição e de apropriação de créditos de ICMS;

(c) a restituição do ICMS pago ou a apropriação de créditos deste imposto não interferem na apuração da base de cálculo das contribuições sociais, tendo em vista não se enquadrarem no conceito de receita, conforme o art. 53 da Lei nº 9.430/96 e as disposições contidas nos Atos Declaratórios Interpretativos nº 22 e 25, ambos de 2003;

(d) a recomposição do patrimônio, recuperação ou reversão de custos e despesas não representam percepção de receita; e

(e) por ser o ICMS parte integrante da receita bruta auferida, seu valor já foi incluído na base de cálculo das contribuições, razão pela qual esta exigência, ao cobrar o PIS e a COFINS na restituição dos valores de ICMS, implicará dupla tributação.

Foi aí que os dois processos (10283.005257/2004-14 e 10283.005256/2004-70), resultantes de autos de infração de PIS e de COFINS inicialmente independentes, foram reunidos para processamento conjunto.

Em 18.12.2007, a DRJ/Belém-PA julgou o lançamento procedente (fls. 352/370), afastando a alegação de decadência por considerar aplicável, no caso, o disposto no art. 45, I, da Lei nº 8.212/91. No mérito propriamente dito, atestou a DRJ que, independentemente de serem subvenções para investimento ou custeio, incentivo fiscal ou renúncia fiscal, tais valores deveriam ter sido incluídos na base de cálculo das contribuições, por força do conceito de receita presente no art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, bem como por não estarem presentes nas hipóteses de exclusão indicadas no §2º deste mesmo art. 3º.

Devidamente intimado, o recorrente maneja o presente voluntário (fls. 388/414, ratificando as alegações outrora delineadas e inovando no sentido de requerer a nulidade parcial da autuação para o período cuja sistemática de incidência das contribuições estava prevista pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, as quais eram aplicáveis ao recorrente e não teriam sido levadas em consideração pela fiscalização, o que impediria, inclusive, o regular e eficaz direito de defesa, nos termos do art. 50, da Lei nº 9.784/99.

Registra, ainda, que é titular de medida judicial nº 0010329-22.1999.4.03.6100 que lhe reconheceu o direito à exclusão, da base de cálculo da COFINS, de outras receitas que não o faturamento propriamente dito, com fundamento no RE nº 357.950, no qual o STF restringiu a incidência do PIS e da COFINS, no regime da Lei nº 9.718/98, às receitas estritamente operacionais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

O recurso é tempestivo e, observadas as demais formalidades aplicáveis, dele conheço.

Preliminarmente, analiso a alegação de decadência parcial do lançamento fiscal. Tendo o recorrente sido cientificado dos autos de infração em 28.09.2004, os fatos geradores consumados em julho e agosto de 1999, que se deram em período mais longínquo que os cinco anos a que se refere o artigo 150, §4º do CTN, no que disciplina o prazo-limite

para a formulação da exigência nas espécies tributárias sujeitas a lançamento por homologação, foram alcançados pela decadência.

E embora não partilhe, pessoalmente, do entendimento segundo o qual somente se aplica o artigo 150, §4º do CTN às hipóteses em que o sujeito passivo efetivamente realiza o pagamento antecipado parcial do tributo devido, o fato aqui é que se presume que o recorrente tenha cumprido com este pré-requisito, uma vez que o lançamento se restringiu ao não oferecimento à tributação pelo PIS e pela COFINS das supostas receitas obtidas com a restituição do ICMS-AM decorrente de incentivo fiscal. Ou seja, trata-se, para todos os efeitos, de um lançamento complementar das referidas contribuições.

Dessa forma, tendo sido efetuado pagamento parcial das contribuições, é de se aplicar o art. 150, §4º, do CTN, razão pela qual se verifica a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos em julho e agosto de 1999, com fundamento inclusive no decidido pelo STJ no REsp nº 973.733/SC, julgado sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C, do CPC):

“1. 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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).”(REsp nº 973.733, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 12.08.2009)

Aliás, por força do art. 62-A do RICARF, este Colegiado deverá reproduzir a orientação firmada pelo STJ e pelo STF por meio, respectivamente, dos julgamentos submetidos ao rito dos “recursos repetitivos” ou da “repercussão geral”, sempre que já tiver ocorrido o trânsito em julgado dos referidos processos judiciais, situação na qual o caso concreto se enquadra.

No que se refere ao mérito desta controvérsia, salienta-se que é, por excelência, de direito. Consiste em saber se o imposto restituído pelo Poder Público ao contribuinte, a título de incentivo fiscal, integra “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”, que a Lei nº 9.718/98 e, posteriormente, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 definiram como base de cálculo das contribuições referidas neste processo.

O Fisco não recusa, nos autos, que o ICMS embutido nas saídas já tenha integrado a base das contribuições; a tese fiscalista é outra, a de que o ICMS restituído é receita nova, distinta daquela recebida pelo recorrente quando da realização de vendas, correspondente ao imposto destacado.

Penso estarmos diante de típica espécie de “subvenção governamental”. Subvenção, com efeito, é conceito jurídico-positivo encontrável na Lei nº 4.320/64, instituída para disciplinar “normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. De acordo com o §3º, do artigo 12 do diploma:

“Art. 12. (...)

§3º. *Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:*

I – subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II – subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.”

Debruçando-se sobre o texto, a doutrina enaltece os elementos caracterizadores da figura, de modo a definir subvenções como transferências pecuniárias pela via da despesa pública, em favor de entidades públicas ou privadas, destinadas à cobertura total ou parcial de despesas associadas à promoção de interesses de caráter coletivo. Leia-se em Souto Maior Borges:

“O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (subventio) – expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público, que impõe alteração nesse caráter não contraprestacional. A sua gratuidade não exclui, então, como requisito de legitimidade, a ocorrência do interesse público relevante”. (Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. Revista de direito público, no. 41-42, p. 43 e ss).

A restituição do ICMS concedida pelo Estado do Amazonas nos termos das Leis Estaduais nºs 1.939/89 e 2.826/03, constitui justamente uma transferência pecuniária à pessoa jurídica beneficiária, cujo propósito, no seu particular, está em incentivar a instalação e o funcionamento de indústrias e agroindústrias naquela unidade federativa.

E a condição de subvenção governamental não depende do instrumento por meio do qual a lei viabiliza a transferência. Explica Mariz de Oliveira que “o fato de eles [créditos fiscais] serem realizados (isto é, pagos, liquidados, cumpridos) por qualquer das múltiplas formas que as respectivas leis prevêem, isto é, por crédito na escrita fiscal para compensação com débitos tributários, ou por recebimento ou ressarcimento em dinheiro, feito pelo Poder Público” não lhes modifica a natureza jurídica, assim como também em nada interfere no conceito que seja legalmente autorizada “a sua transferência a outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou a sua cessão a outras pessoas jurídicas que os utilizarão por uma das formas permitidas”. Tais alternativas legais, conclui, “não passam de meios para o pagamento dessas subvenções, isto é, modos de extinção das obrigações criadas pela lei em favor dos beneficiários dos subsídios governamentais.” (PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões. 10º Simpósio

nacional IOB de direito tributário: grandes temas tributários da atualidade. São Paulo: IOB, 2001, p. 39.)

Sucedem que as subvenções governamentais, sejam as concedidas para investimentos, sejam as destinadas ao custeio de despesas determinadas, caso do ICMS em questão, não constituem receita da pessoa jurídica. E não constituem receita porque não satisfazem uma das notas fundamentais do conceito. Receitas, diz a doutrina, são por definição novos direitos que acrescem ao patrimônio de um sujeito por via – eis o relevante – da aplicação de recursos já integrantes desse patrimônio ou da atividade de quem o possua.

É este o conceito talhado por José Antonio Minatel:

*“[receita é] ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, **proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial**, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos”* (Conteúdo do Conceito de Receita. São Paulo: MP, 2005. p. 124)

Receita, portanto, é grandeza menos abrangente que “ingressos”, pois estes consubstanciam quaisquer valores que transitam pelo patrimônio da empresa, independentemente de sua origem e de sua definitividade (razão pela qual toda receita é ingresso, mas nem todo ingresso é receita).

Por outro lado, o conceito de receita varre um espaço amostral maior que o de faturamento, uma vez que este se restringe aos valores decorrentes da venda de mercadorias ou prestação de serviços (razão pela qual todo faturamento é receita, mas nem toda receita é faturamento). Inegável, portanto, que o conceito de faturamento é mais causalista que o de receita, pois vinculado a uma gama mais específica de fontes geradoras, causadoras do acréscimo patrimonial da empresa.

Entretanto, também o conceito de receita mantém-se impregnado – com menor intensidade que o de faturamento, é verdade – de causalidade. Afinal, como visto acima, para que se catalogue como receita, o acréscimo patrimonial definitivo há de ser um produto *da atividade empreendedora*. Receitas estão comprometidas com esta origem, necessariamente.

Aí a chave para o desate dogmático reclamado nos autos. É que, a meu ver, a restituição de impostos, como decorrência de incentivo fiscal legalmente concedido, provém de um benefício governamental e não – ao menos não diretamente – do exercício da atividade empresarial.

Mariz de Oliveira, sempre ele, dirá:

“(...) há alguns ingressos ou entradas que representam novos direitos no patrimônio em que entram e que, inclusive, (sempre) acarretam aumento neste, mas que não se confundem com receita exatamente porque lhes faltam as características que compõem os elementos afirmativos desta, ou porque adentram em um dos seus elementos negativos, e principalmente por não terem o caráter remuneratório ou contraprestacional do emprego de recursos já componentes desse patrimônio ou da atividade do seu titular.

Isso ocorre com os ingressos de capital social, ou com outros ingressos que vêm de fora da pessoa jurídica e que não derivam de dentro, por não derivarem de atos, operações ou atividades do patrimônio (da empresa no qual o patrimônio da pessoa jurídica está aplicado), ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, como é o caso de doações, subvenções, ágios de subscrição de capital e outras entradas que mais apropriadamente se chamam ‘transferências patrimoniais’.”
(Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, p. 144.)

Neste particular, as subvenções governamentais se equiparam às doações, ao capital social e ao ágio na subscrição de valores mobiliários, visto que todas as figuras têm em comum o fato de redundarem em aporte de recursos não contraprestacionais à aplicação do patrimônio ou das atividades sociais. É o que justifica e impede, portanto, que por meio da contribuição ao PIS ou da COFINS, pretenda o Fisco onerar o próprio capital social.

Diga-se de passagem que a própria Lei nº 6.404/76, na redação vigente à época dos fatos aqui considerados, continha no seu artigo 182 disposição segundo a qual as subvenções governamentais para investimentos teriam contrapartida direta no patrimônio líquido, em conta de reserva de capital, e, portanto, sem trânsito pelo resultado.

Entre as subvenções para investimento e as subvenções para custeio a diferença fundamental reside no destino possível dos recursos transferidos, no primeiro caso para o implemento do ativo permanente da pessoa jurídica e, no segundo, para a cobertura de despesas determinadas. Todavia, tanto uma como a outra representam recebimentos gratuitos, não contraprestacionais, embora, é claro, pressuponham o cumprimento de pré-requisitos associados à promoção do interesse público. O fundamento por trás da qualificação das subvenções para investimento como meras transferências patrimoniais deve, pois, presidir a catalogação das subvenções para custeio sob idêntico gênero de ingressos.

De mais a mais, não seria lógico que o Estado, depois de reconhecer o interesse público na transferência de recursos para o custeio da atividade empresarial, ato contínuo viesse a tomar de volta parcela expressiva do montante por meio da imposição tributária. “*O que se dá com uma mão não é plausível que seja retirado com a outra*” (Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, p. 240.)

Ademais, a restituição do ICMS não se pode qualificar como riqueza nova – atributo necessário à receita –, pois que configura apenas recuperação econômica de dispêndio anteriormente suportado. Nesse sentido, novamente José Antonio Minatel:

“Dessa forma, tem nítida natureza de recuperação de custos com os efeitos já explicitados, pelo que o valor do ressarcimento do tributo embutido no preço, ou do correspondente direito escriturado como crédito, melhor evidencia sua índole se contabilizado em conta redutora dos próprios custos, jamais em conta de receita, por faltar-lhe os predicados para tal configuração” (op. cit. p. 224)

Não era outra a tese prevalecente no antigo Segundo Conselho de Contribuintes:

“A parcela agregada pela fiscalização à base de cálculo da COFINS – correspondente à parcela do ICMS isentado pelo Estado do Amazonas – indubitavelmente não tem natureza jurídica de receita bruta, faturamento ou resultado, constituindo-se em mera redução de custo ou despesa” (2º CC. 2ª Câmara. Proc. Adm. 10283.001595/2006-68. Rel. Cons. Maria Cristina Roza da Costa. J. 19.9.2007)

A grandeza sobre a qual se realizou o lançamento *in casu* situa-se, portanto, além dos limites gizados pelas próprias Leis nº 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03, o que torna despropositada a análise de sua constitucionalidade: seja sob a disciplina de tais Leis (caso constitucionais), seja sob a disciplina das Leis Complementares nºs 7/70 e 70/91 (caso inconstitucionais), o ICMS restituído não integrará a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso para reconhecer a decadência dos lançamentos efetuados nos meses de julho e agosto de 1999 e, no mérito, para cancelar integralmente as autuações.

Marcos Tranchesi Ortiz