



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

Processo n° 10283.006466/2004-85
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-007.624 – 3ª Turma
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria PIS, AI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/11/1999 a 30/11/2002

PIS. REGIME. CUMULATIVO. RECEITA NÃO OPERACIONAL.
SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL. TRIBUTAÇÃO.
IMPOSSIBILIDADE.

As receitas decorrentes de subvenções governamentais constituem receitas não operacionais da pessoa jurídica, inexistindo amparo legal para sua tributação pelo PIS, sob o regime cumulativo, por força da decisão do Supremo Tribunal Federal que julgou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718 que ampliou a base de cálculo dessa contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2002 a 30/06/2004

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. RECEITA. SUBVENÇÃO.

As subvenções governamentais constituem receitas não operacionais da pessoa jurídica, integram sua receita operacional bruta e, conseqüentemente, a base de cálculo do PIS, sob o regime não cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para manter somente a exigência do crédito tributário correspondente às competências de dezembro de 2002 a junho de 2004, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra Acórdão nº 3201-001.428, de 24/09/2013, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/1999 a 31/12/2004

PIS CUMULATIVO

A base de cálculo do PIS é o faturamento que corresponde à receita bruta da venda de mercadorias, de serviços, mercadorias e serviços; no entanto o disposto no § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 foi afastado, por sentença transitada em julgado do STF.

Logo, não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, decorrentes de subvenção estadual.

PIS NÃO-CUMULATIVO

Da mesma forma, não incide PIS sobre valores de créditos de ICMS, decorrentes de subvenção estadual, tendo em vista sua natureza jurídica não ser considerada como receita.”

Os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional insurge contra a exclusão das receitas decorrentes de subvenções de custeio concedidas pelo Governo do Amazonas, correspondente à restituição do ICMS incidente sobre as operações de venda, da base de cálculo do PIS. Segundo seu entendimento, as subvenções governamentais relativas à restituição de ICMS, destinadas ao custeio da pessoa jurídica, constituem receitas e não meros ingressos. Assim, estão sujeitas à incidência da contribuição, nos termos dos art. 2º e 3º da Lei nº 9.718, regime cumulativo, e do art. 1º da Lei nº 10.637/2002. regime não cumulativo Expendeu ainda extenso arrazoado sobre: a incidência do PIS sobre a receita da pessoa jurídica; a caracterização das subvenções de custeio; faturamento; o entendimento do STF sobre faturamento; o conceito de receita operacional, segundo o art. 44, VI, da Lei nº 4.506/64; e sobre a base de cálculo do PIS no regime não cumulativo, concluindo, ao final, que as receitas de subvenções para custeio estão sujeitas ao PIS, tanto no regime cumulativo como no não cumulativo.

Por meio do despacho às fls. 538-e/540-e, o Presidente da Segunda Câmara da Terceira Seção deu seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Intimado do acórdão recorrido, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho de sua admissibilidade, o contribuinte apresentou contrarrazões, requerendo o improvimento do recurso e, conseqüentemente, a manutenção da decisão da Câmara Baixa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, Relator.

O recurso apresentado atende ao pressuposto de admissibilidade e deve ser conhecido.

O lançamento do PIS em discussão abrange períodos em que o contribuinte estava sujeito à contribuição sob o regime cumulativo, nos termos da Lei nº 9.718/1998, e sob o regime não cumulativo, nos termos da Lei nº 10.637/2002.

Nos períodos mensais de competência de fevereiro de 1999 a novembro de 2002, as diferenças foram lançadas e exigidas com fundamento no § 1º do art. 3º, c/c o art. 2º, ambos, da Lei nº 9.718/1998, então vigente, que assim dispunha:

"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 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. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I-as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham

sido computados como receita;(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

~~III~~-(Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

IV -a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V - a receita decorrente da transferência onerosa, a outros contribuintes do 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 Medida Provisória nº 451, de 2008) (Produção de efeito)"

No presente caso, conforme demonstrado nos autos, as receitas tributadas decorreram de subvenções de custeio recebidas do Governo do Amazonas e não da atividade econômica do contribuinte, ou seja, não decorreram da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e/ ou da prestação de serviços. Trata-se, de fato, de receita não operacional.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, o lançamento teve como fundamento legal o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, que ampliou a base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins sob o regime cumulativo.

No entanto, no julgamento dos RE's nºs 585.235/MG e 357.950-9/RS, com decisões transitadas em julgado em 01/09/2006, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucionais as alterações das bases de cálculo do PIS e da Cofins, promovidas por meio do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

Em face dessas decisões do STF, o próprio Poder Executivo, revogou, por meio da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 79, inciso XII (MP nº 449, de 03/12/2008), aquele parágrafo primeiro que determinava a ampliação da base de cálculo dessas contribuições.

Assim, levando-se em conta a decisão do STF, nos referidos RE's, que declarou inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS sob o regime cumulativo, as receitas não operacionais, no caso, de subvenções de governo estadual, auferidas nas competências de fevereiro de 1999 a novembro de 2002, não estavam sujeitas àquela contribuição, cabendo à autoridade administrativa excluir do crédito tributário lançado e exigido os respectivos valores calculados sobre aquelas receitas naquelas competências.

Já para as competências de dezembro de 2002 a junho de 2004. as diferenças foram lançadas e exigidas com fundamento nos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637/2002, então vigente, que assim dispunha:

"Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep 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 para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.999, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro, de 2000, e 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...).

§ 2º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta decorrente da venda de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, que fica sujeita à alíquota de 0,8% (oito décimos por cento). (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...).

Os valores recebidos de governos estaduais a título de incentivos, inclusive subvenções para custeio das atividades operacionais, por conta de implantação de empreendimentos industriais, comerciais e/ de ou de prestação de serviços, nos respectivos Estados, na forma de restituição, redução do ICMS e/ ou na concessão de crédito presumido deste imposto, constituem receitas da pessoa jurídica que os recebe.

Receita é toda entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre, no curso das atividades ordinárias de uma empresa e que implica aumento do seu

patrimônio líquido, excluídos os ingressos decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou cotistas. As subvenções recebidas podem ser classificadas como receitas não operacionais ou receitas extraordinárias que correspondem aos eventos econômicos somados ao patrimônio líquido, não associadas com a atividade ou atividades principais da empresa, independentemente da sua frequência.

Subvenções, no presente caso, de natureza econômica, são recursos recebidos por empresas privadas, direta ou indiretamente, de órgãos públicos, mediante aporte de recursos financeiros, devolução integral ou parcial de imposto, redução de impostos, ampliação de prazo de pagamento de imposto, isenção de imposto, etc., destinadas a implantação de empreendimentos econômicos e/ ou para custeio (recuperação de custos/despesas).

No presente caso, o contribuinte recebeu de volta o valor do ICMS que havia pagado, a título de subvenções, para custeio de suas atividades operacionais.

O fato de se poder contabilizá-las em conta patrimonial, Reserva de Capital, ou conta de resultado, Receitas não Operacionais, não altera sua natureza de receita.

A Lei nº 6.404, de 15/12/1976 (Lei das S.A.), reconhece que subvenções recebidas constituem receitas ao dispor no seu art. 195-A, literalmente:

"Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)"

Ao prever que a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou de subvenções governamentais para investimentos poderá ser excluída da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, aquele diploma legal reconheceu a natureza de receitas de tais recursos.

A Lei Complementar (LC) nº 160, de 07/08/2017, com vigência a partir de 08 de agosto desse mesmo ano, definiu que toda subvenção governamental correspondente ao ICMS constitui subvenção para investimento, assim dispondo:

"Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"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.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."

Já o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13/05/2014, com vigência, a partir de 1º de janeiro de 2014, para os contribuintes que fizeram a opção prevista no art. 75, desta lei, e, a partir de 1º de janeiro de 2015, para os demais contribuintes, estabelece:

"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: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do **caput** do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)*

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Assim, para as competências de dezembro de 2002 a junho de 2004, independentemente de o contribuinte ter optado ou não pela adoção dos requisitos estabelecidos no art. 75 da Lei nº 12.973/2014, era devida a contribuição para o PIS sobre as receitas de subvenções ainda que consideradas como sendo para investimentos.

Também, a exclusão de tais receitas da base de cálculo da contribuição, por força do disposto no § 4º do art. 9º, da LC 160/2017, citados e transcritos anteriormente, c/c com o disposto nos arts. 15, 20 e 21, da Lei nº 11.941/2009, não se aplica àquele período de competência (12/2002 a 06/2004). A Lei nº 11.941/2009 entrou em vigor a partir de 27 de maio de 2009.

Assim, a exigência das diferenças lançadas, a título de PIS não cumulativo, para as competência de dezembro de 2002 a junho de 2004, deve ser mantida.

À luz do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional para manter somente a exigência do crédito tributário correspondente às competências de dezembro de 2002 a junho de 2004.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas