



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

Processo n° 10283.006468/2004-74
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-003.858 – 3ª Turma
Sessão de 18 de maio de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/1999 a 30/06/2004

Recurso Especial de Divergência. Admissibilidade.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Conseqüentemente, não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do decisor, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação. Recurso Especial Não Conhecido

COFINS CUMULATIVO

A base de cálculo da Cofins é o faturamento que corresponde à receita bruta da venda de mercadorias, de serviços, mercadorias e serviços; 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 Cofins sobre os valores de créditos de ICMS, decorrentes de subvenção estadual.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. COFINS INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. TRIBUTAÇÃO

A teor do art. 44 da Lei 6.404/76 consistem receita da entidade valores recebidos a título de subvenções, ainda que de ente de direito público.

Como tal, integram elas a base de cálculo da Cofins devida na sistemática não-cumulativa, visto ser esta a integralidade das receitas auferidas

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso especial, para restabelecer os créditos relativos aos fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 10.833/2003. Vencidos os Conselheiros Demes Brito (Relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Martins Camargo, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos. As Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que apresentará declaração de voto, votaram pelas conclusões.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Demes Brito - Relator

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto, Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Miyiana, Demes Brito Gilson Macedo Rosenberg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas, Érika Costa Camargos, Júlio César Alves Ramos, Vanessa Ceconello e Maria Teresa Martínez.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra ao acórdão nº 3202-001.429, proferido pela 2ª Câmara/1ª Turma da 3ª Seção, julgado em 24 de setembro de 2013, que deu provimento ao Recurso do Contribuinte, decorrente da não inclusão do benefício fiscal (subvenção) concedido pelo Estado do Amazonas por meio da Lei Estadual nº 1.939/89 e da Lei nº 2.390/96 no cômputo das receitas tributáveis pela contribuição, conforme se verifica da sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/11/1999 a 30/06/2004

COFINS CUMULATIVO

A base de cálculo da Cofins 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 Cofins sobre os valores de créditos de ICMS, decorrentes de subvenção estadual.

COFINS NÃO CUMULATIVO

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

Recurso Voluntário Provido.

Por bem, reproduzo trecho do relatório do acórdão a quo, com a descrição inicial do litígio:

“Trata o presente processo de Auto de Infração relativamente a COFINS, dos meses de fevereiro a dezembro de 1999, janeiro a dezembro de 2000, janeiro a dezembro de 2001, janeiro a dezembro de 2002, janeiro a dezembro de 2003, e janeiro a junho de 2004, no valor originário de R\$ 10.044.591,89, que acrescido de multa e juros atingiu o montante de R\$ 20.725.586,45, fls 08 a 30.

2.A autoridade fiscalizadora descreveu que houve diferença apurada entre o valor escriturado e o valor pago, decorrente do benefício concedido pelo Estado do Amazonas, em relação ao ICMS, com base nas Leis Estaduais nº 1.939, de 1989, e nº 2.390, de 1996, que se caracterizam como subvenção, integrando a base de cálculo da COFINS, e citou a legislação pertinente.

3.Inconformada a litigante apresentou impugnação (fls. 172/199) protocolada na data de 06/12/2004, através de seu bastante procurador, conforme Instrumento de Procuração, fl. 269, onde argumentou em seu favor, em resumo, o seguinte:

a) Primeiramente, que operou a decadência para os lançamentos relativos aos meses de fevereiro/99 a outubro/99 e que o lançamento seria nulo em relação a esses fatos geradores. Fundamenta seu entendimento no artigo 150, “caput”, e § 4º;

b) Questionou a constitucionalidade da Lei nº 9.718/98.

c) Na restituição ou apropriação de créditos tributários, ou, de forma mais generalizada, de custos ou despesas, não há auferimento de receita. Nada de novo se acresce ao patrimônio em termos de renda, de receita efetivamente auferida.

d) Entende que os valores que fizeram frente a custos e despesas, mais especificamente, os montantes que serviram para o pagamento do ICMS devido, já foram tributados pela Contribuição ao PIS, por serem parte constituinte da receita bruta da empresa, sendo que sua saída não ocasionou qualquer diminuição na base tributável dessa contribuição. Portanto, tributá-los no momento em que simplesmente retornam ao patrimônio da pessoa jurídica seria tributar duplamente;

e)O incentivo fiscal conferido pela Lei Estadual nº 1.939/89, do qual a Impugnante foi beneficiária, não se refere à recuperação de tributo pago indevidamente ou a maior. No entanto, é perceptível a semelhança existente

entre essa recuperação supramencionada e a restituição ou apropriação de créditos presumidos de ICMS a que a Impugnante tem direito.

f) Em ambos os casos a empresa realiza pagamento maior do que o efetivamente devido, com posterior recuperação desse montante, o qual não configura receita nova. Na primeira situação, tratada pelo ADI citado, a diferença se deve ao recolhimento indevido ou a maior; já na hipótese de restituição e apropriação de créditos de ICMS, objeto desta Impugnação, o valor recuperado pela empresa se relaciona a benefício fiscal a ela concedido.

g) Transcreveu ementas do julgado da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes sobre o Recurso nº 135.519 (Acórdão nº 10194.676).

h) Ao ser beneficiada com a restituição do ICMS pago anteriormente e a outorga de créditos desse tributo, a Impugnante, pautada no quanto já exposto, não reconhece tal valor como receita bruta, eis que, ao contrário, estarsei-a tributando novamente o mesmo ICMS que já compusera a base de cálculo da Contribuição ao PIS na venda da mercadoria.

i) Assim, desconsiderar esse fato conduz à dupla tributação de um mesmo evento, só que em momentos diferentes: (1o) quando da sua composição do preço de venda das mercadorias e (2o) quando da sua recuperação, seja por restituição, seja por créditos;

j) Que apurou haver diferenças em relação a alguns valores considerados como base de cálculo pelo AFRF, que por certo não levou em consideração os registros por ela mantidos em seu Livro Razão (doc. 03), os quais demonstram que, em alguns meses, houve o estorno de valores restituídos ou creditados de benefício de ICMS em virtude de devolução de mercadorias;

k) Afora o período já abarcado pela decadência, a Impugnante constatou que existem divergências das bases de cálculo entre os meses de novembro de 1999 (inclusive) e fevereiro de 2004 (inclusive), com as poucas exceções dos meses de maio e outubro de 2000, setembro, novembro e dezembro de 2001, janeiro, junho e novembro de 2002 e abril de 2003;

l) As diferenças de valores constatadas não devem prosperar, vez que não dizem respeito a incentivo efetivamente gozado pela empresa, tendo sido estornados a contabilidade da Impugnante (via débito na conta específica) em virtude de se relacionarem a mercadorias devolvidas.

m) Aponte-se que em relação ao mês de outubro de 1999, para o qual também já se efetivou a decadência da autoridade administrativa de proceder ao lançamento, a Impugnante, em 19/11/99, efetuou o recolhimento do montante de R\$ 1.210.643,92 (...) (doc. 04), referente ao ICMS, justamente o valor da diferença identificado pela Impugnante para o referido mês.

4. Por fim, requer que sejam acolhidos seus argumentos, para que seja extinto o crédito tributário

5. Face às alegações do contribuinte de que existem divergências das bases de cálculo entre os meses de novembro de 1999 (inclusive) e fevereiro de 2004 (inclusive), com as poucas exceções dos meses de maio e outubro de 2000, setembro, novembro e dezembro de 2001, janeiro, junho e novembro de 2002 e abril de 2003, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ/Belém, através do despacho de fls. 202/205, determinou a realização de diligência, a fim de que fosse:

a) juntada aos autos documentação comprobatória de que em 13/07/2004, o Sr. Akiteru Kasai ocupava o cargo de Vice-Presidente da autuada;

b) confirmado os valores das vendas canceladas, como alegado pela impugnante, relacionando mês a mês os valores desses cancelamentos;

c) informado se tais vendas canceladas foram consideradas para apuração dos respectivos créditos tributários, quando da elaboração do auto de infração; d) caso negativo, informado o quantum devido, para cada período de apuração, em planilha informativa dos valores das vendas brutas, as deduções previstas na legislação específica, inclusive vendas canceladas, e as vendas líquidas da fiscalizada.

e) com base na análise da escrituração contábil e da documentação fiscal, confirmar os valores relacionados pela autuada em planilhas de fls. 58/131, lavrando relatório circunstanciado de tal análise, informando, inclusive, das divergências apuradas;

6. A delegacia da Receita Federal em Manaus através da Informação Fiscal de fls. 207/209, informa que: “Ressalve-se apenas, nos meses de julho/2001, agosto/2001 e novembro/2002, conforme expresso na comunicação da interessada, houve alguns ajustes nos valores das aludidas vendas canceladas, que de uma maneira mais efetiva, não afetaram, sobremaneira, os valores das bases de cálculo da contribuição.”

7. Cientificada da Informação Fiscal em 21/09/2001 (fl. 209), a empresa não se manifestou. Portanto, reputam-se corretos todos os valores constantes do Auto de Infração e seus anexos.

O pleito foi deferido em parte, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/BEL no 0123.980, de 17/01/2012, proferida pelos membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA,

DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. FATO GERADOR.

Havendo antecipação do tributo, a homologação do lançamento ocorrerá no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN.

RECEITA. CONCEITO. O conceito de receita, tanto no direito privado, como no direito público, é o de totalidade dos recebimentos, não importando a que título foram contabilizados. **INCENTIVO FISCAL. SUBVENÇÃO FISCAL. RENÚNCIA FISCAL. IRRELEVÂNCIA.**

Resta irrelevante se os valores ora discutidos, de fato, classificam-se como subvenções para investimento, subvenções para custeio, incentivo fiscal ou renúncia fiscal (“redução de despesa”), dado coadunarem-se, de um ou de outro modo, com a receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio. A universalidade deste conceito foi confirmada pelo art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 para determinação da base de cálculo do PIS. Ademais, independentemente do vocábulo utilizado, tal receita não se encontra dentre as possíveis de exclusão da base de cálculo do PIS na forma do art. 3º, §2º, da Lei nº 9.718/1998.

BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. A partir da vigência da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo das Contribuições é composta de todas as Receitas Operacionais, independentemente da denominação que lhes for atribuída. INCONSTITUCIONALIDADE INAPRECIAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA COMPETÊNCIADO PODER JUDICIÁRIO

A arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário. Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

O julgamento foi no sentido de que como a empresa antecipou o recolhimento da COFINS, conforme atesta a própria autoridade fiscal, no auto de infração e confirmado no sistema informatizado da RFB, aplica-se o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional CTN.

Como o Auto de Infração foi lavrado somente em 03/11/2004 e ciência do contribuinte em 08/11/04, logo, já se extinguiu o direito da Fazenda Pública de cobrar o tributo relativo ao mês de fevereiro a outubro de 1999, haja vista o transcurso decadencial”.

A Fazenda Nacional, em seu recurso, aponta divergência jurisprudencial, pugna pela procedência do lançamento, sustentando que: as subvenções de investimentos e de custeio incluem no conceito de receita previsto nas leis nºs 9.718/98, 10.637/2002 e 10.833/2003; que o STF mesmo tendo declarado a inconstitucionalidade §1º do art. 3º da Lei nº 9718/98, não poderia afastar as receitas ali incluídas; o benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas deveria ter sido incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, considerando que as receitas configuram-se como receita operacional, e que a partir da vigência das leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a base de cálculo das contribuições do PIS/COFINS passou a ser a totalidade da receita bruta mensal da venda de bens e serviços, além de todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou contra-razões.

É o relatório.

Voto Vencido

Demes Brito- Conselheiro Relator

i) Objeto da Lide

Trata-se de lançamento de COFINS (fev/1999 a jun 2004), referente a exclusão da base de cálculo de valores referentes ao ICMS decorrente de benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas.

ii) Do Mérito

Versa o processo de Auto de Infração relativamente a COFINS, onde a fiscalização descreveu que houve diferença apurada entre o valor escriturado e o valor pago, decorrente do benefício concedido pelo Estado do Amazonas, em relação ao ICMS, com base nas Leis Estaduais nº 1.939, de 1989, e nº 2.390, de 1996, que se caracterizam como subvenção, integrando a base de cálculo da COFINS. Como visto a decisão de turma baixa em sintonia com a DRJ decidiu por unanimidade em excluir a exigência dos meses de fevereiro a outubro de 1999, haja vista o transcurso decadencial, tendo em vista aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional CTN.

Sem embargo, a concessão de incentivos fiscais referentes ao ICMS é uma forma praticada para atrair e manter investimentos pelos Estados e Distrito Federal, dentre eles, o crédito presumido do ICMS, que não originários de entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS e sim, pelas subvenções.

As subvenções podem ser: correntes para custeio e subvenção para investimento. A subvenção para investimento diferencia-se da subvenção para custeio pelo fato daquela ter por objetivo capitalizar a empresa privada subvencionada, já subvenção para investimento não pressupõe a aplicação dos recursos recebidos no ativo permanente da pessoa jurídica e podem ser destinadas a aumentar o capital de giro da empresa.

O ponto central da lide, diz respeito a inclusão ou não das subvenções de custeio consolidadas em créditos presumidos de ICMS, na base de cálculo do PIS/COFINS da das pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração não-cumulativo de que tratam as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que veremos a diante.

Observa-se que, o período em litígio, abrange uma sistemática híbrida, seja pelo regime cumulativo e não-cumulativo.

Com efeito, em relação ao período que engloba o regime de apuração cumulativo do PIS/COFINS, as contribuições têm por base de cálculo o faturamento, cujo conceito já está consolidado pelo STF no sentido de compreender apenas as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços. Desse modo, as subvenções não se consubstanciam em entradas financeiras decorrentes da venda de mercadorias ou serviços, logo, esses benefícios concedidos não integram a base de cálculo do PIS/COFINS na sistemática cumulativa.

É o que se extrai dos artigos 2º e 3º, *caput* e §1º, da Lei nº 9.718/1998, assim prescrevem em relação à base de cálculo do PIS e da Cofins:

"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.

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".

Neste mesmo sentido, o STF ao julgar o Recurso Extraordinário nº 358.273, definiu que:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PIS RECEITA BRUTA NOÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."

Deste modo, afasto a aplicação da norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, tendo em vista decisão do STF, conforme inciso I, do Parágrafo Único, do artigo 62, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009.

Assim, afastada a ampliação da base de cálculo da PIS/COFINS, prevista na Lei nº 9.718/98, o PIS/COFINS volta a incidir somente sobre o faturamento nos termos da LC nº 7/70, logo considerado faturamento a receita de venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços.

Portanto, o crédito de ICMS advindo da submissão não são receitas de vendas de mercadorias ou receita de serviços, logo, não compõe a base de cálculo do PIS/COFINS. A Lei nº 10.833/2003 ao instituir a apuração da Cofins para o período não-cumulativo definiu no seu art. 1º a base de cálculo a ser considerada para apuração da contribuição. Vejamos:

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: I isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); II não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; 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;

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 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. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009.

Em outro giro, ao delimitar as subvenções como auxílios recebidos para fazer face às suas despesas, sua natureza esta estritamente ligada ao ressarcimento de despesas tributárias não se relacionando diretamente com "receita" na acepção do vocábulo. Contudo, a Contribuinte faz jus ao crédito de ICMS que beneficia as empresas instaladas na Zona Franca de Manaus – ZFM.

Portanto, do benefício fiscal ofertado pelo Estado do Amazonas, entendo que a sistemática de obtenção de créditos transcorre com a escrituração na contabilidade da Contribuinte para posterior utilização. Verifico ainda, que os valores escriturados destes créditos, operações de alteração patrimonial, visto que, os créditos não utilizados se constituem em direitos, contudo, não se constituem em ingresso de receitas. São incentivos voltados à redução de custo, concedidos as empresas localizadas no Polo Industrial de Manaus, com fim aumentar a disputa fiscal entre os Estados gerando a famigerada "guerra fiscal".

Deste modo, em minha visão o crédito de ICMS não constitui em entrada de recursos, não podendo ser assim avaliado. Portanto, os valores escriturados a título de crédito de ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativo.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

Demes Brito

É como voto é como penso.

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - Redator para o acórdão

Designou-me a Presidência para a redação do acórdão, visto que o colegiado, por voto de qualidade, divergiu da proposta do relator no que tange ao período da não-cumulatividade.

A matéria relativa à incidência das contribuições PIS e COFINS sobre valores decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos governos estaduais no âmbito de tributos de sua competência, especialmente o ICMS, não é nova nesta Casa.

Com efeito, já tivemos oportunidade de nos debruçar sobre aqueles originados nos estados do Ceará, Pernambuco e Rio Grande do Norte e concluímos serem todos eles enquadráveis como subvenção para custeio e não para investimento como pretendem os contribuintes.

De fato, a característica que os une é configurarem sempre uma renúncia fiscal em resposta à implantação de empreendimentos industriais no estado, diferindo eles na forma de implementação dessa renúncia. Já concluímos que essa pequena diferença - que será examinada ao final - não altera o fato de que, em todos eles, os valores não têm que ser aplicados na implantação ou ampliação do empreendimento, mas podem ser usados, e são, no giro normal dos negócios da empresa.

Por isso, entendo, têm aplicação as considerações que seguem, embora proferidas em julgamento do incentivo concedido pelo Governo do Ceará no âmbito do Programa PROVIN. Disse naquela ocasião:

Quanto à segunda matéria, se refere ao correto enquadramento contábil das subvenções e, por decorrência, à incidência da Cofins.

O primeiro registro do tema pode ser encontrado na norma legal que tratava dos lançamentos contábeis para efeito de exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, antes da edição da Lei nº 6.404/76 (Lei das SA), ou seja, a Lei nº 4.506/64. Assim dispunha:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Mesmo tendo sido adaptada, pelo Decreto-lei nº 1.598/77, às disposições da lei das S.A., neste particular não sofreu alteração. Vale dizer que o segundo não revogou a norma anterior. Ele dispôs:

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III - prêmio na emissão de debêntures;

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

§ 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.

Examinando o assunto, a Coordenação do Sistema de Tributação da SRF expediu o Parecer Normativo (PN CST) nº 112/78, que esclareceu os requisitos para que as subvenções recebidas possam ser tratadas como para investimento, permitindo-se o seu lançamento direto em conta de reserva de capital sem transitar pelo resultado do período. Assim, tomando como referência o PN CST nº 02/78, adotou o seguinte entendimento:

2.12 – Observa-se que a subvenção para investimento apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na

implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Mais adiante em seu item 2.14:

*... As SUBVENÇÕES, em princípio, serão **todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as subvenções para custeio ou operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as subvenções para investimento, como parcelas do resultado não-operacional.***

Resta ainda definir se essa inclusão das subvenções no resultado operacional, se de custeio, e não-operacional, se para investimento, implica sua tributação pela COFINS, após a edição da Lei nº 9.718/98. É que entendem alguns que, mesmo integrando o resultado operacional, não se conformariam a um conceito de receitas, mais restritivo, que exigiria uma efetiva contraprestação em bens ou serviços por parte da recebedora dos recursos. Essa linha de raciocínio pretende estabelecer uma distinção entre acréscimo patrimonial, o gênero, e receitas, definindo-as como espécie daquele, que incluiria ainda as recuperações de despesas, as subvenções e as doações. Pode-se encontrar na literatura contábil exemplo (embora aparentemente isolado) de tal definição, na seguinte conceituação¹³

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Entretanto, tal definição (ou, melhor dizendo, a interpretação que nela pretenda ver a possibilidade de excluir alguns tipos de acréscimo patrimonial) não encontra guarida nas normas técnicas de contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão legalmente habilitado a disciplinar o exercício da profissão. Com efeito, a Norma Técnica NBT 10, subitem 10.16, aprovada pela Resolução CFC nº 922, de 13 de dezembro de 2001 estabelece:

¹³ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1986. p.127

10.16.2 - REGISTRO CONTÁBIL

10.16.2.1 - As transferências a título de subvenção que **correspondam ou não a uma contraprestação direta de bens ou serviços** para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

10.16.2.2 - As transferências a título de contribuição, mesmo que não correspondam a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

10.16.2.3 - Os auxílios ou contribuições para despesas de capital devem ser contabilizados diretamente em conta específica de Reserva de Capital, no Patrimônio Líquido. De igual modo, os auxílios ou contribuições devem ser contabilizados em conta específica, designativa da operação, no Patrimônio Social das entidades que se sujeitam às normas contábeis mencionadas no item 10.16.1.4.

10.16.2.4 - As doações financeiras para custeio devem ser contabilizadas em contas específicas de receita. As doações para investimentos e imobilizações, que são consideradas patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, devem ser contabilizadas no Patrimônio Líquido ou Social, conforme seja o caso específico da pessoa jurídica beneficiária da transferência.

Essa determinação do órgão responsável pelo disciplinamento do exercício da contabilidade no nosso País ratifica, como não poderia deixar de ser, o que já vem expresso na norma legal específica do assunto, qual seja a Lei nº 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:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.

§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

Guarda, além disso, e igualmente como não poderia deixar de ser, inteira coerência com as resoluções do mesmo Conselho que definem e explicam os princípios de contabilidade geralmente aceitos. São elas a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que diz

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente

pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

e a de nº 774, de 16 de dezembro de 1994 (DOU de 18.01.1995) que, aprofundando a anterior, menciona:

1.4 - Dos objetivos da Contabilidade

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentramos, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com frequência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo “econômico” é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, correntemente conhecidas como “receitas” e “despesas”. Já os aspectos qualificados como “financeiros” concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

E mais adiante:

2.6.1 - As variações patrimoniais e o Princípio da Competência

A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações

patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de “qualitativas”, ou “permutativas”, enquanto as segundas são chamadas de “quantitativas”, ou “modificativas”. Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

A COMPETÊNCIA é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados “receitas” – e das suas diminuições – normalmente chamadas de “despesas” –, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os competentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

Por tudo quanto exposto, não parece haver dúvida de que, sendo as subvenções para custeio, RECEITAS integrantes do sub-grupo dos Resultados Operacionais, estão englobadas no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS após o advento da Lei nº 9.718/98.

No caso em discussão, a impropriedade de sua classificação como subvenção para investimento avulta da leitura da documentação acostada aos autos, da qual inequivocamente se conclui não haver qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres do Estado do Ceará sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da autuada.

Muito ao contrário, a concessão de tais recursos apenas encontra como condições:

- 1. a implantação do empreendimento no Estado do Ceará;*
- 2. uma vez implantado, a sua continuidade dentro de padrões de desempenho vagamente definidos e acompanhados pelo governo do Estado.*

Em resumo, pois, subvenções, mesmo aquelas originadas de entes de direito público, são, do ponto de vista contábil, receitas, nada importando se são para custeio ou para investimento. Essa é uma determinação legal (art. 44 da Lei 4.506/64) e dos pronunciamentos técnicos competentes.

Para estas últimas, entretanto, a legislação **fiscal** atinente ao Imposto de Renda admitiu a não tributação **por aquele imposto** se registradas em conta de reserva de capital destinada exclusivamente à implantação ou ampliação de empreendimentos.

Assim, desde que caracterizada como tal - para investimento - poder-se-ia passar à discussão sobre não tributação pelas contribuições, isto é, se a benesse concedida para o IR se estenderia às contribuições incidentes sobre a receita. Como está apontado no voto acima, aquela renúncia do estado do Ceará não cumpre nenhum dos requisitos da legislação do IR. Veremos, mais à frente, se a do estado do Amazonas é diferente.

Por ora, é importante enfatizar que, em contraposição aos argumentos postos no recurso voluntário - e reproduzidos nas contrarrazões - não é a doutrina quem separa as subvenções em para custeio e para investimento; é a própria lei. E, como assinalado, é apenas a lei fiscal - atinente ao IR - que dá à última um tratamento diferenciado, logo, apenas aplicável, a princípio, àquele imposto. Destarte, ratificada como quer a empresa, a supremacia da escrituração comercial, outra conclusão não se pode extrair senão a tributação da parcela pela COFINS, receita que é.

E, valer mais uma vez frisar, elas o são por expressa disposição legal: o art. 44 da Lei 4.506/64, válido e eficaz quando dos fatos geradores aqui analisados. Despiciendo, portanto, analisar as alterações datadas de 2007 e 2009, face à disposição do art. 142 do CTN² ainda que oportuno deixar também registrado que sobre tais alterações tampouco chego à mesma conclusão da empresa.

E por serem receita por expressa disposição legal, assim ficamos: a lei impositiva das contribuições define a sua base de cálculo como o somatório das receitas; uma outra lei define que a parcela em discussão receita é. O que falta para concluir que é tributável?

² Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Acredito que apenas se aceitar-se o argumento de que receita para efeito tributário é diferente de receita para fins contábeis. Um simples exemplo mostra que não é assim: o art. 9º da Lei 9.718 - não declarado inconstitucional - define como tributáveis as variações monetárias ativas, da mesma forma que as disposições contábeis.

Ora, uma simples análise dos requisitos para sua escrituração já mostra que elas não satisfazem aqueles exigidos pelos proponentes das tais "receitas tributáveis": não há nem ingresso de dinheiro, nem contraprestação alguma a favor de quem as deve registrar. Com efeito, decorrem elas tão-somente da variação da taxa de câmbio ou de índice de correção monetária contratualmente definido.

E não se alegue que a introdução do regime de caixa, previsto pelo art. 30 da Medida Provisória 2.158, seria um reconhecimento de não se tratar de receita: bem ao contrário, tal reconhecimento implicaria sua não-tributação. O que a alteração legal fez foi permitir que sua apuração se fizesse apenas quando da efetiva realização em dinheiro.

Resta, portanto, apenas averiguar se o regime do estado do Amazonas tem alguma diferença substancial que o exclua da tributação.

O recurso voluntário do contribuinte responde a tal questão. Com efeito, admite ele que o incentivo consiste na devolução do ICMS inicialmente recolhido: Ela se efetiva tanto por meio de restituição (supõe-se, em dinheiro) e como créditos do imposto que são escriturados contabilmente. Em ambas as situações nenhuma contrapartida em termos de aplicação é exigida, ao menos, nada disso se dita no recurso.

O último argumento utilizado é o do *bis in idem*: segundo ele a mesma parcela estaria sendo tributada em duplicidade na medida em que se trata do mesmo ICMS que já teria sido tributado pela contribuição quando da venda realizada. Vale dizer que a autoridade responsável pelo lançamento afirma que não chega a haver o recolhimento, mas isso não é relevante, de modo que se pode raciocinar como se recolhimento efetivamente haja.

Esse argumento guarda relação com o anterior porque ambos se baseiam na ideia de que não há um elemento novo sendo acrescido ao patrimônio da empresa. Mas é dessa premissa que discordo: o valor devolvido pelo estado, em qualquer de suas modalidades é, sim, um direito novo. Para verificar isso, basta observar que a empresa adquire o primeiro direito (o valor integral do preço cobrado) ao realizar a operação de venda; todo o valor aí exigido de seu cliente a ela pertence, mas há a ele está associada uma obrigação consistente no ICMS sobre vendas previsto na norma legal. E que os dois são autônomos prova-o o fato de que eventual não recebimento da operação não traz qualquer implicação sobre a obrigação tributária, ou seja, não pode o contribuinte pretender se esquivar da obrigação tributária sob a alegação de que o cliente não honrou a parte que lhe cabia.

Concluída a operação de venda, e recolhido o ICMS devido naquela operação, é a norma tributária estadual específica que autoriza a posterior transferência de uma quantia por parte do sujeito ativo. Esse direito, que não necessariamente corresponde à integralidade do ICMS devido pela venda, ingressa no patrimônio do contribuinte em momento distinto. Nessas condições, não vejo como possa ser contabilizado senão pela abertura de conta credora que tem todos os requisitos de conta de receita: registra a contrapartida de aumento no patrimônio ao qual não está vinculada qualquer obrigação.

Obviamente, tal receita não corresponde ao restrito conceito de faturamento que o STF entendeu aplicável à sistemática cumulativa da COFINS definida pela Lei 9.718 ao julgar inconstitucional o parágrafo 1º de seu artigo 3º. Desse modo, embora receita sendo, não pode ser tributada pela COFINS até o advento da Lei 10.833, que estabeleceu a incidência não-cumulatividade tendo como base de cálculo a integralidade das receitas.

É por tudo isso que votei pelo provimento parcial do recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência para os períodos de apuração em que aplicável a sistemática não-cumulativa. E tive a honra de ser acompanhado pela maioria (qualificada) do colegiado, sendo esse o acórdão que me coube redigir.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - redator para o acórdão.

Declaração de Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

A controvérsia posta nos presentes autos cinge-se à inclusão ou não das receitas de subvenção (benefícios fiscais de créditos de ICMS) na base de cálculo da COFINS apurada pela sistemática da cumulatividade e da não-cumulatividade.

COFINS - REGIME CUMULATIVO

No que tange ao período de apuração abrangido pela Lei nº 9.718/98, regime de apuração cumulativo do PIS e da COFINS, imperiosa a aplicação do julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, nos autos do Recurso Extraordinário nº 346.084 - PR, no qual foi declarada a inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98. A observância obrigatória decorre da disposição contida no art. 62 do RICARF.

Por conseguinte, para os fatos geradores ocorridos sob a vigência do regime de apuração cumulativo, não devem ser incluídos na base de cálculo da COFINS os valores relativos aos incentivos fiscais de ICMS recebidos do Estado do Amazonas, tendo em vista não se enquadrarem no conceito de receitas, sendo estas compreendidas unicamente como decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

COFINS - REGIME NÃO-CUMULATIVO

De outro lado, com relação aos fatos geradores ocorridos na vigência do regime de apuração não-cumulativo da COFINS, ponto crucial na análise do presente tema é perquirir-se se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, pois esse o critério que definirá a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, nos termos do que dispôs o legislador nos artigos 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, mais importante que a classificação contábil do incentivo em tela, é a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação.

Deixou claro o legislador que a essência assume maior relevância que a forma, indicando que a tributação não dependerá de o valor estar registrado como receita, mas sim que o mesmo seja efetivamente uma receita.

Visando à melhor compreensão da natureza dos valores objeto do litígio, importa tecer algumas considerações sobre as características singulares dos benefícios fiscais concedidos pelos Governos Estaduais na forma de subvenções de ICMS.

Está-se, no presente caso, diante de benesse concedida pelo Estado do Amazonas, com base na Lei Estadual nº 1.939/89, posteriormente modificada pelas Leis nºs 2.380/96 e 2.629/00. Os artigos 1º e 2º da Lei nº 1.939/89, com nova redação dada pela Lei nº 2.269/00, tratam da concessão do benefício, sendo que as condições para a obtenção e fruição do mesmo estão estabelecidas nos artigos 17 a 20:

Art. 1º O sistema de incentivos fiscais, extrafiscais e sociais é definido por esta Lei, obedecidos os princípios emanados da Constituição da República Federativa do Brasil e da Constituição do Estado do Amazonas.

Art. 2º Os incentivos fiscais de competência do Estado são os relativos ao art. 145, inciso I, alínea "b" da Constituição do Estado do Amazonas e destinar-se-ão às empresas industriais, agroindustriais e agropecuárias, instaladas ou que venham a se instalar no Estado do Amazonas.

§ 1º O incentivo fiscal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, constitui-se na restituição total ou parcial, de acordo com as características da empresa beneficiária.

§ 2º Os incentivos fiscais a serem concedidos às empresas beneficiárias devem guardar obediência aos seguintes princípios:

I - reciprocidade - contrapartida a ser oferecida pela beneficiária, expressa em salários, encargos e benefícios sociais locais, definidos nos arts. 8º e 212, da Constituição do Amazonas;

II - transitoriedade - condição ou caráter de prazo certo que deve ter o incentivo;

III - regressividade - condição necessária à retirada do incentivo num processo gradual;

IV - gradualidade - concessão diferenciada do benefício de acordo com prioridades estabelecidas.

§ 3º A concessão do incentivo obedecerá às seguintes diretrizes gerais:

I - tratamento diferenciado às empresas de micro e pequeno porte, inclusive as de base tecnológica, às empresas localizadas no interior do Estado, aquelas que utilizem matéria-prima regional, as empresas que produzem bens de consumo imediato destinados à alimentação, vestuário e calçado, e aquelas complementares ao parque industrial;

II - Terão benefício máximo, na forma da Lei, obedecidos os princípios do § 2º deste artigo:

a) as empresas industriais, agroindustriais e agropecuárias localizadas no interior do Estado pertencentes a setores prioritários definidos na regulamentação desta Lei;

b) as empresas que tenham por objetivo único a produção de medicamentos que utilizem, basicamente, plantas medicinais regionais e a industrialização de pescado;

c) as micro e pequenas empresas de base tecnológica.

§ 4º Poderão atingir até o benefício máximo, as empresas produtoras de bens intermediários fabricados no Estado, obedecidos os princípios do § 2º deste artigo.

[...]

Art. 17. As empresas incentivadas ficam obrigadas a manter atualizadas as suas informações cadastrais junto a Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Turismo, devendo justificar prévia e expressamente qualquer alteração no parque fabril e/ou no processo produtivo, que implique ou não em redução do programa de investimentos, e/ou absorção de mão-de-obra, em relação ao projeto que deu origem à concessão dos incentivos fiscais.

Art. 18. Para efeito de autorização, ficam as empresas incentivadas obrigadas a submeter à apreciação da Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Turismo, as modificações pretendidas, nas hipóteses de:

a) cisão, fusão e incorporação, envolvendo empresas incentivadas;

b) transferências de etapas do processo de produção, qualquer que seja a modalidade de operacionalização do acordo firmado entre as partes.

Parágrafo único. O pedido de autorização, de que trata este artigo, poderá, a critério da Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Turismo, ser instruído com projeto técnico e de viabilidade econômica.

Art. 19. As empresas beneficiadas com incentivos fiscais, deverão cumprir as seguintes exigências:

I - implantar o projeto técnico e de viabilidade econômica na forma aprovada pelo CODAM;

II - manter programas de benefícios sociais para os seus empregados, de acordo com o enunciado nos art. 8º e 212, parágrafo 1º da

Constituição Estadual, especialmente, nas áreas de alimentação, saúde, lazer, educação, transporte e creche a preços subsidiados;

III - apresentar à SIC programas de regionalização, implementando-os na forma homologada pelo CODAM;

IV - apresentar à SIC programas plurianuais de investimento em desenvolvimento tecnológico no Estado do Amazonas, a serem implementados na forma homologada pelo CODAM;

V - manter em seus estabelecimentos, em local visível ao público, placa alusiva aos incentivos previstos nesta Lei, de acordo com modelo e especificações aprovados pela SIC;

VI - conceder, nas vendas para empresas comerciais locais, regulamente inscritas na SEFAZ, desconto equivalente à parcela do ICMS restituído na operação;

VII - manter a administração, inclusive a contabilidade e recolher o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS e contribuições sociais e previdenciárias no Estado do Amazonas, bem como utilizar a infra-estrutura de serviço local.

VIII - manter menores em seu quadro funcional, salvo se a empresa incentivada desenvolver atividades penosas, perigosas ou insalubres.

IX – recolher, em caráter irretratável e irrevogável, contribuição financeira, durante todo o período de fruição dos incentivos, em importância correspondente a um e meio por cento sobre o valor do ICMS restituível, em cada período de apuração, em favor da Universidade do Estado do Amazonas - UEA, na forma e no prazo previstos em regulamento.

§ 1º As exigências previstas nos incisos II,III,IV,VI, e VIII, não se aplicam às microempresas.

§ 2º O disposto nos incisos III e VI não se estende às empresas produtoras de bens enumerados nos incisos I,III,V,VII,VIII e IX do artigo 13 desta Lei.

Art. 20. As empresas incentivadas ficam sujeitas ao acompanhamento, avaliação e fiscalização de suas atividades pelas Secretarias de Estado da Fazenda e da Indústria, Comércio e Turismo.

Parágrafo único. Para fins deste artigo, as Secretarias poderão requerer informações, examinar documentos, livros, arquivos, projetos, inspecionar processos de produção e realizar diligências afins. (grifou-se)

Na leitura dos dispositivos infere-se que os créditos de ICMS, para serem concedidos, exigem uma contraprestação por parte da Contribuinte, que deve cumprir as determinações contidas na legislação estadual para a obtenção e fruição do benefício. Ainda, não se tratam de simples obrigações acessórias, mas sim implicam verdadeiros desembolsos realizados pelo Sujeito Passivo no aprimoramento do desenvolvimento de sua atividade econômica que tragam resultados efetivos para o Governo do Estado (geração de empregos, desconcentração especial dos adensamentos industriais, integração das cadeias produtivas e de comercialização, etc).

Assim, os benefícios de ICMS concedidos podem ser conceituados como ingressos condicionados, restando inequivocamente afastados da definição de receita.

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*".

Em razão do entendimento externado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, esvazia-se a discussão sobre a correta classificação contábil do referido crédito de ICMS (subvenção para custeio, para investimento, recuperação de custo ou de despesa). Ao trazer o conceito constitucional de receita bruta, definiu a Suprema Corte como cerne verificar-se a existência de condicionantes ou contraprestação para o ingresso patrimonial da pessoa que o recebe. Importa a transcrição da ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do

montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013) (grifou-se)

No caso em análise, portanto, os créditos de ICMS concedidos Governo Estadual do Amazonas 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 da contribuição para a COFINS também na sistemática não-cumulativa.

Confirmando a não inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativo, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido de que o crédito presumido deve ser sempre entendido como redutor de custos e não como efetivo ingressos de receitas. Ilustram precedentes da Primeira e da Segunda Turmas da Primeira Seção daquela Corte:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. PRECEDENTES. 1. As Turmas da Primeira Seção desta Corte firmaram entendimento no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp 1.363.902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 19/08/2014 e AgRg no AREsp 509.246/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 10/10/2014. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014) (grifou-se)

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. 1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01. 2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços. 3. "Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS." (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 03/05/2011) (grifou-se)

Ainda que se entenda importar ao deslinde do feito adentrar-se na classificação contábil dos créditos presumidos de ICMS, é possível atribuir aos mesmos natureza jurídica de subvenção financeira ou de investimento, uma vez que se trata de auxílio ou doação que só pode ser concretizada se atendidos os requisitos estabelecidos na respectiva legislação de regência. Nesse sentido, pronunciou-se o Ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis ao proferir Voto Vencedor no acórdão nº 3401-001-976, de 26/09/2012, que também consignou entender de menor relevância a classificação contábil, em face da predominância natureza jurídica do incentivo.

Além disso, de acordo com o art. 182, §1º, alínea "d" da Lei nº. 6.404/76, vigente à época do período lançado, as subvenções para investimento eram classificadas como reservas de capital, não interferindo na apuração do lucro líquido da Empresa, de que a receita faz parte, e se destinando a incrementar o Ativo Permanente. Também por esse prisma, não há de se entender subvenção como receita.

Nessa linha relacional, considerando que os créditos decorrentes de subvenção não integram o conceito de receita, afastando a incidência do PIS e da COFINS na sistemática da não-cumulatividade, pronunciou-se a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento em acórdão assim ementado, cujos fundamentos passam a integrar a presente fundamentação:

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. Ano Calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A obstrução à defesa, motivadora de nulidade do ato administrativo de referência, deve apresentar-se comprovada no processo. PIS. DECADÊNCIA. PRAZO O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário da contribuição para o PIS/PASEP extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. PIS. CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo das contribuições para o PIS é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006. **PIS. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual.** PIS. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide PIS sobre os valores de créditos presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.336/96. PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 340300.799, P.A. 10283.000091/200521, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, julgado em 03.02.2011) (grifou-se)*

Portanto, reconhece-se que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Governo Estadual do Amazonas ao Sujeito Passivo não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o Voto.

Vanessa Marini Cecconello