



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

Processo nº 10283.006847/2003-83
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-004.674 – 3ª Turma
Sessão de 16 de fevereiro de 2017
Matéria PIS/COFINS - RESTITUIÇÃO
Recorrente IGB ELETRÔNICA S/A (atual denominação de GRADIENTE ELETRÔNICA S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo do PIS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pelo PIS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo - Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 - que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência “natureza” de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo da COFINS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pela COFINS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo - Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 - que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência “natureza” de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Relator), Júlio César Alves Ramos e Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte supra identificado em face de decisão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, para admitir em parte a restituição de créditos da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo o acórdão sido ementado da seguinte forma:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/2004*

PIS. REGIME CUMULATIVO. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE. Tendo o STF reconhecido a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo do PIS apurado sob o regime cumulativo corresponde ao faturamento, assim entendido como as receitas decorrentes das vendas de bens e serviços, para o caso do contribuinte em questão.

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

Na apuração não-cumulativa do PIS, a base de cálculo é o faturamento, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, admitidas as exclusões expressamente previstas em lei.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/2004*

COFINS. REGIME CUMULATIVO. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE. Tendo o STF reconhecido a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo da Cofins apurada sob o regime cumulativo corresponde ao faturamento, assim entendido como as receitas decorrentes das vendas de bens e serviços, para o caso do contribuinte em questão.

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

Na apuração não-cumulativa da Cofins, a base de cálculo é o faturamento, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, admitidas as exclusões expressamente previstas em lei.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Anteriormente, tanto a repartição de origem quanto a Delegacia de Julgamento haviam decidido no sentido de indeferir o pedido de restituição, não reconhecendo o direito à exclusão das bases de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins dos valores correspondentes ao (i) incentivo fiscal de desoneração do ICMS concedido pelo Estado do Amazonas, a (ii) variações monetárias de direito de crédito em função da taxa de câmbio decorrente de aplicação financeira, contratos de mútuo e pagamentos a fornecedoras estrangeiros vinculados ao dólar e a (iii) outros resultados que não relacionados à noção de receita.

No acórdão recorrido, por seu turno, o redator designado para redigir o voto vencedor encaminhou a decisão nos seguintes termos:

CONCLUSÕES

Considerando que os valores dos pedidos de restituição não foram objetos da análise de mérito por parte da DRF/Manaus, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

1) PERÍODO DE APURAÇÃO CUMULATIVA: a DRF/Manaus deve fazer a análise de mérito dos valores envolvidos no pedido de restituição/compensação, reconhecendo ao contribuinte que a base de cálculo do PIS e da Cofins é o faturamento, assim entendido o somatório de suas receitas decorrentes de vendas e serviços, admitidas as exclusões previstas nas respectivas legislações;

2) PERÍODO DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA: a DRF/Manaus deve fazer a análise de mérito, para verificar se as receitas que o contribuinte pretende excluir estão efetivamente fora do campo da base de cálculo estabelecida pelas legislações correspondentes. Observando que não há previsão legal para exclusão das receitas relativas ao incentivo fiscal de desoneração do ICMS concedido pelo Estado do Amazonas e que a partir de 02/08/2004 as receitas financeiras estão submetidas à alíquota zero destas contribuições. Quanto aos demais resultados reclamados pelo contribuinte devem ser analisados caso a caso, conforme as rubricas demonstradas por ele. (g. n.)

No recurso especial, devidamente admitido pelo Presidente da Câmara, o contribuinte requer o reconhecimento de créditos de PIS e Cofins não cumulativos relativos ao incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas, por não se caracterizar tal incentivo uma receita.

Em contrarrazões, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) defende a manutenção do acórdão recorrido, arguindo que, no conceito de receita (totalidade dos recebimentos) previsto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, incluem-se as subvenções governamentais de investimento e de custeio.

Ainda segundo a PGFN, o Supremo Tribunal Federal (STF) já definiu que o conceito de faturamento corresponde ao conceito de receita operacional bruta, na qual se incluem as subvenções de custeio, mas não as subvenções de investimentos, estas últimas entendidas como auxílios nos quais o Poder Público exige que os recursos incentivados sejam específica e efetivamente utilizados em investimentos, que não devem ser oferecidas à tributação, sendo contabilizadas como reserva de capital (art. 38, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77), o que não é o caso dos valores ora em discussão.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Conforme acima relatado, a divergência jurisprudencial, nesta instância, se restringe à questão relativa ao direito ao crédito da contribuição para o PIS e da Cofins, apuradas na sistemática não cumulativa, decorrente de incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas.

De pronto, deve-se destacar que, quando da instituição das contribuições não cumulativas por meio das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o art. 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, já previa a possibilidade de instituição das contribuições sobre a totalidade das receitas (faturamento e receita), não cabendo aqui, portanto, perscrutar acerca da questão relativa à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições que havia sido promovido pela Lei nº 9.718, de 1998.

O art. 1º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins e PIS) vigente à época dos fatos assim dispunha:

Lei nº 10.637/2002

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 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 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.

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

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

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

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;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis no 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 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.

Dos dispositivos supra, constata-se que as contribuições não cumulativas foram instituídas para incidir sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, prevendo as leis, de forma individualizada, as receitas passíveis de exclusão.

Não havia nas leis, à época dos fatos controvertidos nestes autos, hipótese de exclusão da base de cálculo da receita decorrente de incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado, o que veio a ocorrer somente com a edição da Lei nº 12.973, de 2014, que incluiu novos incisos ao art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, dentre eles o seguinte:

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

Dessa forma, somente a partir de 1º de janeiro de 2015, data de início da vigência do dispositivo, foi que se passou a autorizar a exclusão de créditos decorrentes de incentivo fiscal instituído pelo Poder Público, o que leva à conclusão de que, no período de apuração destes autos, inexistia previsão legal autorizando a exclusão dessas receitas da base de cálculo das contribuições.

Merece destaque ainda o fato de que se encontra pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF) o mérito do Recurso Extraordinário (RE) nº 835.818, submetido à sistemática da repercussão geral, em que se analisa a constitucionalidade da inclusão de créditos presumidos do ICMS nas bases de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS.

Também deve-se ressaltar que a estes autos não se aplica a decisão tomada pelo STF no julgamento do RE nº 606.107, também submetido à sistemática da repercussão geral, com parte da ementa assim dispondo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107

(...)

EMENTA

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.

(...)

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.** (g. n.)*

Do excerto supra, constata-se que a decisão do STF se restringe ao saldo dos créditos de ICMS apurados nas aquisições de insumos aplicados em produtos exportados imunes, créditos esses passíveis de transferência a terceiros sem incidência da Cofins e do PIS somente após a efetiva exportação do produto fabricado.

Dessa forma, em razão da inexistência de previsão legal expressa autorizando a exclusão, nas bases de cálculo das contribuições, das receitas decorrentes de créditos incentivados de ICMS, há que se concluir, inexoravelmente, que, nas referidas bases de cálculo, encontram-se incluídos os créditos presumidos de ICMS, mesmo não tendo havido a transferência física do recurso.

Não merece guarida o entendimento de que, quando do recebimento dos valores relativos às vendas dos produtos, o contribuinte já suportara a incidência da Cofins e do PIS, pois a exação sob comento tem fato gerador distinto da tributação anteriormente ocorrida, sendo uma decorrente da receita da subvenção concedida pelo Estado e a outra, da venda das mercadorias ou da prestação de serviços, inexistindo, portanto, *bis in idem*.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Redatora Designada

Peço vênua ao discordar do nobre Conselheiro Presidente em exercício Rodrigo Pôssas em relação à matéria em debate. O que passo a redigir o voto vencedor.

Recordo que o cerne da lide trazida nesse recurso envolve a discussão acerca do crédito presumido de ICMS - se devem ser considerados ou não como receita para fins de incidência de PIS e de Cofins.

Vê-se, assim, que a análise do caso vertente, considerando sua especificidade, deve-se dar observando os argumentos acolhidos pelo Colendo Supremo Tribunal Federal em recente julgado – Recurso Extraordinário 606.107 que tratou da incidência do PIS e da COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS. Eis que se enquadra “**o conceito de receita trazido por aquele tribunal**” perfeitamente ao presente caso. O que passo a discorrer sobre aquele julgamento.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou, na assentada de 22.5.2013, o RE 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral reconhecida, definindo que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS.

É de se lembrar que o tema teve repercussão geral reconhecida, conforme segue (Grifos meus):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. VALORES DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

1. A questão de os valores correspondentes à transferência de créditos de ICMS integrarem ou não a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas apresenta relevância tanto jurídica como econômica. 2. A matéria envolve a análise do conceito de receita, base econômica das contribuições, dizendo respeito, pois, à competência tributária.

3. As contribuições em questão são das que apresentam mais expressiva arrecadação e há milhares de ações em tramitação a exigir uma definição quanto ao ponto. 4. **Repercussão geral reconhecida**” (RE 606.107– RG, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ 20.8.2010).

Continuando, é de se recordar que ao julgar o mérito desse RE, o Tribunal negou provimento à pretensão da União e definiu não incidirem as contribuições de PIS e de COFINS sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresas exportadoras.

Não obstante o julgamento tenha tratado de empresa exportadora, impossível ignorar os fundamentos adotados, pois evidente válidos para o caso em questão.

Sendo assim, retornando, tem-se que o Supremo Tribunal Federal afastou à época a cobrança das contribuições, baseando seu entendimento no fato de que tais créditos de ICMS representariam incentivo à exportação – e que não seriam passíveis de tributação pelas contribuições, pois não se acrescentariam nova riqueza. Trazendo, portanto, o conceito de receita para fins de apuração desses tributos.

Compulsando aos autos do processo, nota-se que o crédito presumido do ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte – devendo ser afastado do conceito de receita.

Insurgindo ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no referido RE 606.107/RS de que o conceito constitucional de “receita bruta” pressupõe um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” – peço licença para transcrever o voto da Min. Rosa Weber, para melhor aclarar:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer seu vulto, como elemento novo e positivo.”

Vê-se, assim, esvaziada a discussão sobre qual seria a correta classificação contábil do referido crédito, haja vista que, independentemente da classificação contábil adotada, a Suprema Corte definiu o conceito constitucional de “receita bruta”, entendendo imprescindível a verificação, no caso concreto, se o ingresso se submete ou não a alguma espécie de condição, reserva ou contraprestação pela pessoa que o recebe/ou que tenha direito– e se configura como elemento novo positivo.

Para melhor elucidar tal entendimento, impõe-se a transcrição de trecho da ementa do referido julgado, *in verbis* (Grifos meus):

“(…)

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.***

(...)” (grifou-se)”

Na mesma seara, ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução à Ciência das Finanças” havia tratado tal conceito da mesma forma que o julgado no STF ao manifestar:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”

Frise-se também o entendimento de Aires Barreto em seu artigo “A nova Cofins: primeiros apontamentos” contemplado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário:

“receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o,”

Cabe trazer, em consonância com esses entendimentos, além do referido precedente do STF – firmado sob a sistemática do artigo 543-B do CPC (atualmente arts. 1036 a 1041 do NCPC - Lei 13.105, a jurisprudência pacífica de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, como inclusive ressaltado pelos Ministros Teori Albino Zavascki e Luiz Fux ao proferirem seus votos (Grifos meus):

“CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

I “Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do

pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).

II O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.

III. Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.

IV. 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.

V Recurso especial improvido. ” (Grifou-se)

(RESP nº 1.025.833 / RS, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Publicado no DJe do dia 17.11.2008) ”

Consonante a esse entendimento, disse o Ministro Luiz Galloti no julgamento do RE 71.758:

“Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

Sendo assim, tem-se claro que a discussão, *de per si*, gira em torno da abrangência dos conceitos de receita para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS.

Para melhor compreensão e por não considerar tal incentivo como sendo de natureza de receita, pode-se ainda aproveitar para decompor a norma tributária que trata da incidência do PIS e da Cofins, invocando a Regra Matriz de Incidência Tributária:

I. 1ª Regra Matriz – relação obrigacional Autoridade Fazendária/Contribuinte:

1.1. Hipótese:

Critério Material: auferir receita.

Critério Espacial: perímetro nacional;

Critério temporal: mensal

1.2. *Consequente:*

1.2. *Consequente:*

Critério Pessoal: (i) sujeito ativo – via “autoridade fazendária”;

(ii) sujeito passivo – quem aufera receita bruta.

Critério Quantitativo: alíquota de 3,65% sobre a receita bruta

2. *2ª Regra Matriz – dever de lançamento pela Administração:*

Hipótese:

Critério Material: ser autoridade fazendária

Critério Espacial: perímetro nacional;

Critério Temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.

Consequente:

Critério Pessoal: Estado – autoridade fazendária

Critério Prestacional: realizar o lançamento

3. *3ª Regra matriz: sancionadora do não pagamento*

Hipótese:

Critério material: não pagar a importância devida;

Critério Espacial: perímetro nacional

Critério temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores

Consequente:

Critério pessoal: autoridade fazendária e pessoa jurídica que aufera receita bruta

Critério Prestacional: pagar com multa e juros de mora.

Depreendendo-se da análise da regra matriz de incidência, é possível identificar que o critério material constante da 1ª Regra Matriz de Incidência Tributária somente se satisfaz para quem efetivamente aufera receita.

O que, na hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão e que, portanto, dever-se-ia tributar o referido crédito presumido do

ICMS pelo PIS e Cofins pois de natureza de receita auferida não se trata. Tais créditos presumidos devem ser tratados como mero benefício fiscal concedidos pelos Estados-Membros como meio de estabelecer equilíbrio de mercado.

Indiscutível que seu efeito econômico, portanto, não caracteriza nova riqueza. O crédito presumido do ICMS não ostenta natureza de receita, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

É de se esclarecer ainda que pela Teoria da Prevalência da Essência Econômica sobre a Forma, a correta classificação contábil dos r. créditos presumidos de ICMS deveriam desconsiderar qualquer intenção de se tratá-los como receita.

Ora, no que tange ao conceito contábil de receita, o CPC 30 traz (Grifos meus):

“[...]

Objetivo

*A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos **que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade** e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.*

[...]

7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

[...]”

Vê-se claro que o conceito de receita trazido pelo CPC 30 é consonante com o manifestado pelo STF quando especifica, em síntese, que receita é o ingresso de recursos que resulta em aumento do patrimônio líquido da entidade. O que resta, nessas fundamentações, concluir que tal incentivo não poderia ser contabilizado como receita e, por conseguinte, não comporia a base das contribuições.

E, caso se pretenda ignorar os dizeres do CPC 30 - Receitas, alegando se tratar de norma contábil sem implicação tributária, cabe trazer o art. 58 da Lei 12.973/14:

**“DAS DEMAIS DISPOSIÇÕES RELATIVAS À LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base

em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.”

Com tal dispositivo, fica evidente que as normas contábeis publicadas anteriormente à Lei 12.973/14 devem ser observadas para fins de registro contábil, produzindo, inclusive, efeitos tributários. O que é o caso do CPC 30 Receitas. Esse dispositivo somente explicitou o que as normas contábeis internacionais já defendiam – a primazia da essência sobre a forma. Tal teoria é de suma importância aos investidores que suplicavam pela transparência dos eventos e dos reflexos negociais que uma empresa vivenciava. Para eles, a contabilidade deveria refletir o que de fato, no sentido econômico, a empresa estava vivenciando. E, para melhor transmitir essas informações, independentemente da forma legal em que os negócios eram fechados ou contratados, a contabilidade deveria considerar o substrato econômico de cada evento – podendo, assim, o investidor conhecer os efetivos riscos de sua participação naquela empresa.

O art. 58 da Lei 12.973/14 nada mais fez do que explicitar o respeito a ser dado às normas internacionais de contabilidade que, por sua vez, trazem como princípio basilar a Primazia da Essência sobre a Forma. E, recorda-se, por esse princípio basilar, tais incentivos não devem ser considerados como sendo de natureza de receita.

Sendo assim, em respeito à Regra Matriz de incidência das contribuições ao PIS e à Cofins, bem como à análise da essência do crédito de ICMS, não há que se falar em tributação, pois forçoso tributá-los pelas r. contribuições – encartando-os sua natureza como receita.

Frise-se também a jurisprudência deste Conselho, conforme julgado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção, que analisou situação idêntica, cuja ementa restou redigida (Grifos meus):

“[...]

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” (grifou-se)

(Acórdão nº 3403-00.799, P.A. 10283.000091/2005-21, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, julgado em 03.02.2011)”

E o posicionamento exarado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção no acórdão abaixo transcrito:

“(…)

“NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. REDUÇÃO NA APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob a forma de crédito escritural, para redução na apuração do ICMS devido.

Recurso Voluntário Provido em Parte.” (Grifou-se)

(Acórdão nº 3401-001.976, P.A. 11618.000542/2005-63, Redator para acórdão Conselheiro Emmanuel Carlos Dantas de Assis, julgado em 26.09.2012)”

Em vista do exposto, é de se já reconhecer que os créditos incentivados de ICMS concedidos não constituem natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 606.107/RS, do CPC 30 e do art. 58 da Lei 12.973/14 – pois o crédito de ICMS não influi em entrada de recursos passível de ser considerado como sendo de natureza de “receita”, eis que não se acresce ao patrimônio da entidade e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo das contribuições.

No que tange à discussão sobre o registro do evento e regras de tributação da subvenção de investimento, passo também a evoluir sobre o assunto.

Caso ignorássemos a discussão acerca do conceito jurídico e contábil de receita para fins de se definir sua natureza e já afastar os incentivos da tributação pelo PIS e pela Cofins e partíssemos para outra discussão – se seriam subvenção para custeio ou se subvenção para investimento, entendo que, ainda assim, não dever-se-ia que falar em tributar tais créditos para fins de PIS e Cofins. Os r. créditos se enquadrariam no conceito de subvenção para investimento, haja vista que, por óbvio, tais incentivos são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos – incentivos do Estado a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial.

E, assim, sendo subvenções para investimentos, não constituiriam lucro e nem estariam disponíveis para distribuição como dividendo, eis que à época dos fatos, deveriam ser contabilizadas em reservas de capital.

Para melhor elucidar, trago o art. 182, § 1º, alínea “d”, da Lei 6.404/76 - vigente à época (Grifos meus):

“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.

[...]"

Continuando, o PN CST 112/78 traz que a subvenção para investimento corresponde efetivamente a uma transferência de recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica com a finalidade de dar-lhe suporte para aplicação específica em bens e serviços para “expandir empreendimentos econômicos” – o que é o caso vertente.

Eis o que traz o PN (Grifos meus):

“[...]

*2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1. do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.***

2.12 – Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia de 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 de subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

[...]"

E tal subvenção deve ser registrada, considerando o momento discutido, em contas de reserva de capital, conforme Nota Explicativa da ICVM 59/86:

*“As reservas de capital representam acréscimos efetivos aos ativos da companhia que não foram originados dos lucros auferidos em suas operações, por não representarem efeitos de seus próprios esforços, mas assim de contribuições de acionistas ou de terceiros para o patrimônio líquido da companhia com o fim de propiciar recursos para o capital (em sentido amplo), inclusive contribuições governamentais sob a forma de subvenções por incentivos fiscais. (...) Quanto às doações e subvenções, fazem-se necessários alguns comentários adicionais. As doações recebidas pela companhia poderão ser em bens (imóveis, móveis) ou direitos. A contabilização de bens doados, tendo como contrapartida uma conta de reserva de capital, deve ser feita a valor de mercado pelo valor que custaria adquirir o bem recebido em doação. Em relação às subvenções recebidas pela companhia, elas podem ser classificadas em dois tipos diferentes: subvenções para investimento e subvenções para custeio. **As subvenções para investimento são registradas contabilmente como reserva de capital.** Normalmente, referem-se a valores de que a companhia se beneficia a título de devolução, isenção ou redução de impostos devidos, ou de valores recebidos destinados à expansão de suas atividades, sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro. É o caso, por exemplo, de devolução de IPI ou ICMS e de isenção temporária de imposto de renda como incentivo regional ou setorial. As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas). São, contabilmente, classificadas como receita extraordinária. É exemplo típico o caso das ferrovias brasileiras.”*

Vê-se que tais normas estavam em conformidade com o art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77 - vigente à época:

“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:

[...]

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) registradas como reserva de capital. [...]”

Tal dispositivo esclarece que devem ser registradas como “reserva de capital” as subvenções para investimento relativas a redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Frise-se tal entendimento o Parecer Normativo CST 2/1978 que contempla que as subvenções que integram a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária são aquelas destinadas ao custeio, não alcançando as que se destinem a investimentos.

O que, em breve síntese, com tal registro – não haveria como considerarmos o crédito presumido do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins. Tais normas deveriam ser aplicadas ao caso em questão, considerando à época dos fatos.

Porém, não obstante à esse entendimento, importante trazer que a Lei 11.941/09 alterou o **registro** contábil da subvenção para investimento de que trata o art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77 ao trazer os seguintes dispositivos (Grifos meus):

"Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, 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, limitado ao valor total das

exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

[...]"

Art. 21.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei. "

Vê-se, então, que a Lei 11.941/09 trouxe que as subvenções para investimento passariam a ser registradas em reserva de lucros e quando registradas em conta de resultado poderiam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins.

A Lei 11.941/09, ao trazer que se tais subvenções fossem registradas em contas de resultado não deveriam ser tributadas pelo PIS e pela Cofins, acabou por respeitar, *de per si*, a Primazia da Essência sobre a forma no mundo fenomênico contábil e tributário e a segurança jurídica ao sujeito passivo, pois pela essência, como dito anteriormente, tal subvenção não teria natureza de receita, não podendo ser, por conseguinte, **tributada como tal pelo PIS e pela Cofins, independentemente da forma que foi registrada.**

Os efeitos, independentemente da forma jurídica ou forma de registro, deve observar essencialmente a natureza do evento pela sua essência jurídica e contábil. E pela essência desse crédito - não poderíamos considerá-lo como sendo de natureza de receita - refletindo os efeitos tributários para esse evento como se assim fosse somente considerando a forma de se registrar.

Proveitoso trazer também que a MP 627 (Lei 12.973/14 - conversão da MP), publicada posteriormente, quando revogou, entre outros os arts. 14 a 24 da Lei 11.941/09, trouxe disposições alterando as Leis 10.637/02 e Lei 10.833/03 (Grifos meus):

“[...]

Art. 1º

[...]

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

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

[...]”

Manteve, assim, a não tributação da subvenção para investimento pelo PIS e pela Cofins, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma, eis que independentemente da "forma" de se registrar tal subvenção (registro como receita ou reserva de incentivos fiscais), trouxe explicitamente que, para fins tributários, tal subvenção não seria tributada pelas contribuições, tal como fez a Lei 11.941/09, eis que consideraram que tal subvenção não possui "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como receita, ainda que registrados como tal.

Sendo assim, em respeito a segurança jurídica, é de se esclarecer que tais subvenções para investimento nunca foram objeto de tributação pelo PIS e pela Cofins, ainda que normas posteriores "mandassem" registrar como receita, pois sempre se considerou para fins de tributação que em sua essência não teria natureza de receita.

A Lei 12.973/14, o Decreto-Lei 1.598/77, o PN e a Nota Explicativa CVM 59/86 – que trazem que tais incentivos não devem ser tributados pelo PIS e Cofins - enaltecem a segurança jurídica a ser dada aos sujeitos passivos e não conflitam com o art. 58 da Lei 12.973/14 que, por sua vez, traz que para fins de tributação devem ser observadas as normas contábeis publicadas anteriormente àquela Lei. E, pelo CPC 30, recordo que tais subvenções não possuem natureza de receita em sua essência, devendo-se afastar a tributação pelas contribuições.

Sendo assim, para que não haja confusão normativa – normas tributárias e normas contábeis, é de se entender que o que fez as Lei 11.941/09 e 12.973/14 ao trazerem “a exclusão da "receita" de subvenção de investimento para fins de tributação pelo PIS e Cofins não cumulativo” foi esclarecer que, independentemente de seu registro, ainda que como receita, a subvenção para investimento não seria passível de tributação pelo PIS e Cofins – pois o que prevalece, para fins de tributação – em respeito à teoria da prevalência da essência sobre a forma, é a essência desse evento.

Nesse sentido, a subvenção de investimento em sua essência não comporta a "natureza" de receita, não devendo sofrer a tributação para fins de PIS e Cofins ainda que fosse registrada como tal.

Destarte, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo - Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78,

Processo nº 10283.006847/2003-83
Acórdão n.º **9303-004.674**

CSRF-T3
Fl. 2.152

Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 - que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita

Ante todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama