



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	10283.010708/2002-73
Recurso nº	201-123.860 Especial do Contribuinte
Matéria	Cofins
Acórdão nº	CSRF/02-02.768
Sessão de	03 de julho de 2007
Recorrente	CCE DA AMAZÔNIA S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

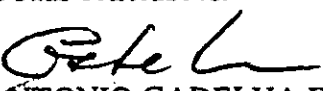
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: COFINS. BASE DE CÁLCULO. Exclui-se da base de cálculo da contribuição os valores recebidos do Estado do Amazonas a título de restituição de ICMS, por não constituírem receitas.

Recurso especial parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela CCE DA AMAZÔNIA S/A,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que negaram provimento ao recurso. O Conselheiro Gileno Gurjão Barreto apresentou declaração de voto. Os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez Lopez, Leonardo Siade Manzan (Substituto convocado), José Carlos Passuello e Manoel Antônio Gadelha Dias acompanharam o Conselheiro Relator pelas suas conclusões.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
Presidente


ANTONIO CARLOS ATULIM
Relator

D

8

FORMALIZADO EM: 25 ABR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO BEZERRA NETO, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, RODRIGO BERNADES RAIMUNDO DE CARVALHO (Substituto convocado).

Gil

28

Relatório

Trata-se de auto de infração notificado ao sujeito passivo em 10/12/2002 para exigir a Cofins em razão de recolhimento insuficiente nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1998 e dezembro de 2001.

A Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário por meio do Acórdão nº 201-77.708 (fls. 2829/2833), no qual ficou decidido que as subvenções devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição não só por estarem englobadas no conceito de receita bruta, constante da Lei nº 9.718/98, mas também por não se enquadrarem nas hipóteses de exclusão, previstas de modo taxativo no art. 3º, § 2º, da referida lei.

O sujeito passivo interpôs Recurso Especial (fls. 2873/2893) com fulcro na divergência de julgados prevista no art. 32, II, do anexo II à Portaria MF nº 55/98, alegando, em síntese, que goza de incentivo fiscal concedido pelo Estado do Amazonas por meio das Leis Estaduais nº 1.939/89; 2.380/96 e 2.629/2000. Este incentivo fiscal consiste na restituição do ICMS pago pelas vendas de mercadorias, caracterizando uma transferência de capital do Estado para as empresas privadas com o único objetivo de atrair investimentos para o Estado do Amazonas. Desse modo, não resta nenhuma dúvida que a espécie caracteriza o recebimento de subvenção para investimento que não são consideradas receitas, a teor do tratamento previsto no art. 443 do RIR/99. Este dispositivo legal determina que as subvenções para investimento devem ser contabilizadas como "reserva de capital", não transitando pela conta de resultados da pessoa jurídica. Ainda que se entenda que os incentivos fiscais recebidos pela Recorrente caracterizem-se como subvenção para custeio, tais valores não devem ser tributados pela Cofins, pois se constituem em mera recuperação de despesas, não se enquadrando na totalidade das receitas da pessoa jurídica (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98) porque nem de receitas se tratam. Invocou a aplicação dos ADI SRF nº 22 e 25, ambos de 2003, e da Solução de Divergência Cosit nº 15, de 01/09/2003. Acrescentou que o ICMS foi destacado normalmente nas notas fiscais de venda e que, por integrar o preço, sofreu a incidência da contribuição. Ao receber a restituição do ICMS como incentivo fiscal, a recorrente não reconhece o valor como receita, pois se assim procedesse, estaria tributando novamente o ICMS que compusera o preço no momento da venda da mercadoria. Requereu o provimento do seu recurso para considerar totalmente improcedente o crédito tributário relativo aos meses de fevereiro de 1999 a dezembro de 2001.

O recurso foi admitido por meio do Despacho nº 201-050 (fls. 2961/2963).

Regularmente notificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contra-razões.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente esclareço à Câmara que às fls. 2764/2765 consta um pedido de desistência parcial do recurso no qual a recorrente ressaltou que pretende continuar a discussão relativa aos débitos decorrentes da subvenção para investimentos correspondentes à primeira linha do item 1 (Receitas) dos demonstrativos de apuração das bases de cálculo, cujas cópias anexou às fls. 2766/2768.

Nas referidas planilhas se pode verificar que a composição da base de cálculo englobou várias receitas, em relação às quais a recorrente desistiu do recurso para aderir ao parcelamento especial da Lei nº 10.684/03. Logo, ao contrário do que pediu a recorrente, esta Câmara não pode dar provimento para considerar totalmente improcedente o crédito tributário lançado nos períodos compreendidos entre fevereiro de 1999 e dezembro de 2001 porque já houve a concordância da recorrente com o lançamento de parte desses valores ao ter desistido do recurso para entrar no parcelamento da Lei nº 10.684/03.

O objeto deste recurso é apenas e tão-somente a questão da inclusão das restituições de ICMS na base de cálculo da contribuição e nada mais.

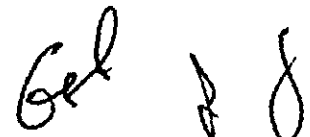
Toda discussão travada nas instâncias ordinárias girou em torno da caracterização da restituição do ICMS que foi concedida pelo Estado do Amazonas a título de incentivo fiscal por meio das leis citadas no relatório.

O acórdão recorrido considerou desnecessário decidir se as subvenções eram para investimento ou para custeio, pois à luz do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, tanto um caso como o outro, estaria abrangido pelo enunciado do § 1º.

Entretanto, perdeu sentido analisar a questão sob a ótica colocada no recurso de divergência, tendo em vista que posteriormente à sua protocolização que ocorreu em 28/04/2005, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, fato que torna desnecessária a decisão acerca da natureza das subvenções. O que importa agora é que essas subvenções, conquanto possam ser consideradas receitas, são provenientes do recebimento de um incentivo fiscal estadual e não das vendas de mercadorias e da prestação de serviços.

Nesse passo, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 e a constitucionalidade do art. 8º da referida lei, que promoveu a elevação da alíquota de 2% para 3%.

A análise do inteiro teor daquela decisão revela que somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços podem sofrer a incidência do PIS e da Cofins, uma vez que o Tribunal considerou que o art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 era



incompatível com o art. 195, I, "b" da Constituição, em sua redação original, e que a mácula do dispositivo legal não desapareceu com a superveniência da EC nº 20/98.

Existindo decisão definitiva do STF, proferida em sede de controle difuso, a questão que se coloca é a possibilidade da Administração Pública estendê-la aos demais contribuintes.

Relativamente à extensão administrativa dos efeitos das decisões do STF em matéria tributária, o art. 77 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

(Grifei)

Em cumprimento a este enunciado legal foi baixado o Decreto nº 2.346/97, que assim dispôs em seu art. 4º e parágrafo único:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

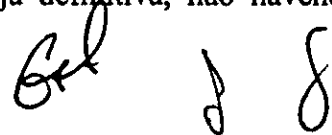
III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

(Grifei)

Tanto o art. 77 da Lei nº 9.430/96 quanto o caput do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 exigiram apenas que a decisão proferida pelo STF seja definitiva, não havendo



nenhuma ressalva quanto à necessidade de prévia Resolução do Senado em relação às declarações de inconstitucionalidade em controle difuso.

Em matéria tributária, portanto, por meio do *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 a Administração Tributária Federal está autorizada pelo Presidente da República a aplicar a interpretação fixada pelo STF independentemente da publicação da Resolução do Senado, bastando, para tanto, a expedição de um ato administrativo do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral da Fazenda Nacional, para que os órgãos da Administração Tributária ativa se abstenham de aplicar a lei inconstitucional.

Se para os órgãos da Administração Tributária ativa o Presidente da República estabeleceu regra especial no *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, para os órgãos da Administração Tributária judicante foi estabelecida regra específica no parágrafo único. Esta regra alcança não só os Conselhos de Contribuintes, mas também as Turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, pois o parágrafo único se refere expressamente à impugnação ou recurso, abrangendo tanto o julgamento em primeira, quanto em segunda instância e, também, o julgamento em instância especial.

Tendo em vista que o parágrafo único do art. 4º estabeleceu uma regra de exceção em relação ao *caput*, é evidente que os órgãos da Administração Tributária judicante não precisam aguardar que sobrevenham atos administrativos do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral, e, tampouco, a publicação da Resolução do Senado, suspendendo a eficácia da norma declarada inconstitucional em sede de controle difuso. Isto porque tal exigência foi estabelecida no art. 1º do Decreto nº 2.346/97 em caráter geral para os demais órgãos da Administração Pública e apenas em relação à matéria não tributária. Em outras palavras, o art. 1º do Decreto nº 2.346/97 trouxe uma disposição genérica em relação aos “Órgãos da Administração Pública Federal direta e indireta”, cuja incidência em matéria tributária é excluída pelas regras especiais criadas no art. 4º.

O art. 77 da Lei nº 9.430/97 foi específico quando mencionou a “administração tributária federal”. Já o art. 1º do Decreto nº 2.346/97 se refere genericamente à “Administração Pública Federal direta e indireta”. É inequívoco que temos três regras distintas disciplinando a extensão dos efeitos das decisões do STF. Uma regra geral no art. 1º do Decreto, que serve para todos os órgãos da Administração Federal não-tributária. Outra regra no *caput* do artigo 4º que é específica para a Administração Tributária ativa. E, por fim, a regra que se constitui na exceção da exceção, que se encontra no parágrafo único, cujos destinatários são os órgãos *singulares e coletivos* da Administração Tributária judicante.

Portanto, o art. 77 da Lei nº 9.430/97 foi regulamentado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97 e não pelo art. 1º que é uma regra genérica. Se as Administrações Tributárias ativa e judicante precisassem aguardar a publicação de Resolução do Senado nos casos de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso, a redação do Decreto nº 2.346/97 poderia ter parado no art. 2º. Aliás, caso se aceite tal interpretação, seria prescindível a própria expedição do Decreto, uma vez que a Resolução do Senado suspende a norma inconstitucional com força *erga omnes*, o que alcançaria também toda a Administração Pública Federal.

Desse modo, nos casos de *impugnação* ou de *recurso* não definitivamente julgados, como se dá no caso presente, deve a Administração Tributária judicante adotar a interpretação fixada pelo Supremo Tribunal Federal e afastar a aplicação da lei declarada

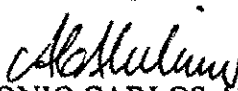


inconstitucional, independente da publicação de Resolução do Senado ou da manifestação qualquer outra autoridade, pois está autorizada diretamente pelo Presidente da República fazê-lo.

No caso concreto, não há outra solução a não ser cumprir a determinação presidencial e excluir os valores recebidos pela recorrente a título de restituição de ICMS da base de cálculo da contribuição porque não se trata de receita proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apenas para excluir da base de cálculo da Cofins os valores recebidos do Estado do Amazonas a título de restituição do ICMS, com base na decisão proferida pelo STF no RE nº 357.950, cuja interpretação estendo a este caso concreto com fulcro no art. 77 da Lei nº 9.430/96, no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97 e no art. 34, parágrafo único, inciso I do Regimento Interno da CSRF.

Sala das Sessões - DF, em 03 de julho de 2007.


ANTONIO CARLOS ATULIM





Declaração de Voto

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto

Inicialmente, julgo importante tecer alguns comentários de ordem contábil, como objetivo precípuo de, mais adiante, analisar juridicamente a pretensão da fazenda pública, prevalecente no Acórdão recorrido, no qual ficou decidido que as subvenções deveriam ser incluídas na base de cálculo da Contribuição em epígrafe, não apenas por estarem englobadas no conceito de receita bruta, constante da Lei nº 9.718/98, mas também por não se enquadrarem nas hipóteses de exclusão, previstas de modo taxativo no art. 3º, § 2º, da referida lei.

Cabível também, introdutoriamente, rememorar o disposto no Decreto-lei nº 1.598/77, em seus art. 6º, 7º c/c o art. 9º, norte sempre presente ao julgador que pretenda bem aplicar a legislação tributária respeitando a realidade econômica pátria:

“Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.”

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

§ 1º - A falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber.

e

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

(grifos nossos)



A NPC nº 14, norma contábil diretiva à escrita contábil, assim conceitua o que seja “receita” :

“Receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela empresa em transações por conta própria. Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços e impostos de valor agregado, não são benefícios econômicos que fluem para a empresa e não resultam em aumentos no patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Semelhantemente, no contexto de um relacionamento como agente ou administrador, a entrada bruta dos benefícios econômicos inclui as importâncias cobradas em favor de quem outorgou os poderes para cobrar e que não resultam em aumentos no patrimônio líquido da empresa(...)”

Dessa forma, no caso concreto dos incentivos fiscais relacionados ao ICMS, qualquer que seja, ocorre o fato gerador do tributo, que deveria ser (e o foi) contabilizado em conta própria de resultado de exercício. Para que tais incentivos observem a legislação complementar do ICMS, no caso, dentre outras a LC nº 24/75, o ente federado “financia” o pagamento desse tributo devido, cujo saldo, quando devedor, acumula-se no passivo pelo tempo previsto na legislação estadual de regência.

Ao final do período, o passivo é liquidado de alguma forma, e resulta em um ganho financeiro ao contribuinte. Essa denominada “subvenção” pode ou não estar condicionada ao cumprimento de requisitos ou de metas, o que a distinguirá entre as espécies de “subvenção para custeio” ou “subvenção para investimento”.

Muito embora exista tal orientação contábil, é de se observar que, no entendimento atual das autoridades tributárias, deve classificar-se como **receita bruta toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil** (EC 20/1998, Leis nº 9.718/98 e arts. 1º da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002). Sendo estas leis ordinárias, suas normas prevaleceriam sobre a classificação contábil retromencionada – esposada por Deliberação do IBRACON, norma infralegal – em respeito aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis, respectivamente regidos pelos arts. 5º, II; e 59 c/c art. 69, todos da CF/88. Destarte, o “ganho” auferido por essa subvenção estaria açambarcado no conceito de receita bruta para fins contábeis.

A questão que nos propomos a analisar é se as leis tributárias em comento, leis, portanto hierarquicamente superiores a atos normativos, em particular se o conteúdo dos dispositivos do art. 1º das Leis nº 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03 (cujo texto reproduzimos adaptado) alcançaria esse “ganho”, o que ocorrerá se “receita” esse ganho for. Importante *ab initio* ressaltar que não é intenção desse julgador discorrer sobre o conceito de receita, ou se esse conceito alcançaria esse “ganho” como se receita fosse, mas objetivamente decidir se esse “ganho” é ou não receita. Negar portanto a subvenção com sendo receita.

“Art. 1.º A contribuição para o PIS/Pasep (COFINS) tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1.º 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.

§ 2.º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep (COFINS) é o valor do faturamento, conforme definido no caput” (adaptação nossa)

A solução para a controvérsia decorrerá da análise acima, vis-a-vis as questões jurídicas e principiológicas, adiante elencadas.

A escrituração mercantil é a ação ou efeito de reunir, classificar, avaliar e assentar em registros permanentes, com a observância da técnica contábil, mutações patrimoniais relativas à organização e ao funcionamento de uma unidade de produção.

Uma das funções da escrituração mercantil é a arrecadação de tributos¹. A arrecadação de diversos tributos baseia-se nessa escrituração, e a legislação da maioria dos impostos impõe aos contribuintes a escrituração de livros fiscais, além de comerciais.

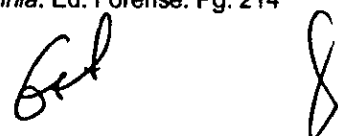
A Lei nº 6.404/76 dispõe que a escrituração mercantil e as demonstrações financeiras que a companhia está obrigada a elaborar e publicar devem obedecer **exclusivamente** a lei comercial, segundo Bulhões Pedreira, e os princípios contábeis. Para esse autor, se a legislação tributária, ou prescrevendo métodos ou critérios contábeis diferentes dos da lei comercial, ou determinando a elaboração de outras demonstrações financeiras, seus preceitos deverao ser observados em registros auxiliares, sem modificação da escrituração comercial e das demonstrações financeiras reguladas pela lei.

A exposição de motivos da referida lei explicita essa situação, quando disse que “a omissão na lei comercial, de um mínimo de normas sobre demonstrações financeiras levou à crescente regulação da matéria pela legislação tributária, orietada pelo objetivo da arrecadação de impostos. A proteção dos interesses dos acionistas, credores e investidores” (e porque não dizer, dos reguladores, enquanto fiadores do equilíbrio econômico-financeiro de concessões de serviço público, no extremo) “do mercado, recomenda que essa situação seja corrigida, restabelecendo-se a prevalência – para efeitos comerciais – da lei da sociedade por ações na disciplina das demonstrações financeiras da companhia”.

Quanto ao interesse do legislador, ressalva deve ser feita quanto à sua interpretação, uma vez que os princípios de hermenêutica jurídica nos ensinam que a *intentio legis* apenas existe até o momento da positivação da norma. A partir de então, esta evolui a partir de seu conteúdo e dos efeitos trazidos à sua interpretação pela realidade, pelo ambiente, ao longo do tempo. E essa visão é atualmente permanente e consistentemente confrontada pelo fisco.

Outro aspecto que deve ser considerado diz respeito à natureza jurídica das “receitas”. Nesse sentido, importante continuar reproduzindo, muitas vezes literalmente, os conceitos proferidos por Bulhões Pedreira, (a quem este julgador humildemente, e através

¹ BULHÕES PEDREIRA, J.L. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*. Ed. Forense. Pg. 214



desse voto, rende homenagem) que se não o único, certamente dos melhores e mais aclamados tributaristas pátrios, em especial pelo domínio do Direito, mas também da ciência contábil e da ciência econômica.

Para ele, a receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado. O recebimento da receita, em regra, ocorre mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreende a transferência de valor financeiro positivo, do objeto de direito que contém esse valor e do respectivo direito patrimonial. O processo de recebimento da receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre o objeto desse direito, que tem valor financeiro.

O resultado positivo pode, entretanto, ser recebida sob a forma de extinção da obrigação previamente assumida pela sociedade empresária, se esta dá em pagamento bem do patrimônio ou serviço, compensa crédito de receita com obrigação sem pagamento, ou com pagamento inferior ao valor da obrigação extinta.

Nesses casos, a aquisição da propriedade de valor financeiro, que caracteriza esse resultado positivo, para o autor, ocorre depois de adquirido o direito patrimonial que confere poder sobre o bem que tem valor financeiro: o valor cuja propriedade é adquirida já se encontrava no ativo da sociedade empresária como capital de terceiros (correspondente a obrigação do passivo exigível). Sobre esse capital a sociedade exercia apenas poder de usar e a extinção da obrigação e transfere para a sociedade empresária a propriedade desse capital.

As receitas podem ser classificadas segundo tenham origem no exercício da função empresarial ou nas demais fontes de resultado da sociedade empresária, ou, ainda, como **recuperação de custo** que, segundo Bulhões Pedreira, é a quantidade de valor financeiro cuja propriedade a sociedade empresária adquire em reposição, no patrimônio, de valor que anteriormente havia perdido como custo.

Importante ressaltar, também, a influência das receitas nos resultados das empresas. Resultado da sociedade empresária é a consequência financeira do seu funcionamento, ao exercer as atividades próprias das funções econômicas que desempenha. A sociedade empresária é subsistema do grupo social da empresa, mas os **conceitos de resultado da empresa e da sociedade empresária são essencialmente diferentes**

- (a) resultado da empresa é renda (econômica) produzida - é o *output* líquido da empresa, que consiste em bens econômicos; e
- (b) resultado da sociedade empresária é renda financeira – é *input* líquido da sociedade empresária, que consiste em ganho financeiro.

Esses dois conceitos são analisados com muita propriedade por Bulhões Pedreira. Para esse autor, o conhecimento acerca de dois conceitos são necessários para qualquer análise relacionada à resultado, e por conseguinte da receita. Distingue ainda o autor a renda efetivamente produzida do que decorre de trocas externas:

- a) Renda Produzida – o efeito da atividade da empresa, para o autor, é renda produzida, medida pelo valor dos bens econômicos que cria: é o resultado líquido da produção – a diferença entre o valor dos bens produzidos e dos destruídos ou desgastados no processo produtivo

- b) Trocas Externas – a empresa é sistema aberto, de acordo com o autor, que exerce a função de produzir bens econômicos mediante trocas com o ambiente: (a) importa serviços de recursos (humanos, naturais e de capital) e produtos de outras empresas (bens de capital, matérias-primas e demais insumos), entregando em troca moeda; e (b) exporta os produtos que cria (bens econômicos materiais ou imateriais), recebendo em troca moeda.

Os objetos trocados pela empresa com seus ambientes podem ser classificados em duas categorias: uma, que compreende serviços produtivos e produtos, a que o autor se refere como “serviços” (porque os produtos são fontes de serviços) e outra que abrange apenas moeda. E, conforme o sentido do deslocamento dos serviços e da moeda, as trocas externas da empresa são de duas espécies: de importação de serviços, nas quais recebe serviços e entrega moeda, e de exportação de serviços, nas quais entrega serviços e recebe moeda.

Duas são, portanto, as relações *input-output* que a empresa mantém com seu ambiente: uma de serviços (importa e exporta serviços) e outra de moeda (importa e exporta moeda). A relação principal é a de serviços, pois seu fim é criar bens econômicos: a relação *input-output* de moeda é instrumental – a moeda é meio para facilitar as trocas de serviços.

Prossegue Bulhões Pedreira, distinguindo e classificando os fluxos econômicos (e contábeis) da atividade empresarial.

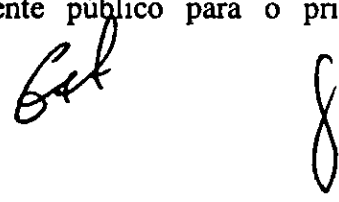
a) Transformação Interna – a atividade da empresa compreende, para o autor, além de trocas externas, o processo interno de transformação em novos bens econômicos dos serviços produtivos e produtos importados do ambiente. Esse processo – que não implica trocas com exterior, mas ocorre no interior da empresa – é alimentado por fluxos de serviços produtivos, de produtos importados do ambiente e de serviços originários dos recursos naturais e de capital que compõem a empresa.

b) Fluxos de Serviços de Moeda – para o autor, a visão de conjunto das trocas externas e da transformação que ocorre no interior da empresa nos leva a descrever o efeito da sua atividade como dois fluxos coletivos (ou conjuntos de fluxos singulares) em sentidos opostos – um de serviços e outro de moeda:

- i) o fluxo de serviços entra na empresa sob a forma de serviços produtivos ou produtos, atravessa enquanto os serviços são transformados, e sai sob a forma de bens econômicos exportados;
- ii) o fluxo de moeda entra na empresa nas trocas de exportação de bens econômicos e sai nas de importação de serviços e produtos.

Não houve, no caso concreto, transformação interna ou fluxo de serviços ou de moeda. Não houve renda produzida ou trocas externas, há uma recuperação do valor anteriormente perdido como custo, ao seu patrimônio.

Disso podemos preliminarmente concluir que eventual resultado auferido pela contribuinte decorrente da transferência de recursos do ente público para o privado,

Handwritten signature and a large number '8'.

independentemente da forma adotada para tanto, a subvenção, independentemente da espécie, não poderia ser considerada como "receita" tributável.

Adicionalmente, é sabido que nas operações de venda de mercadorias, quando da emissão da nota fiscal, destaca-se o ICMS devido e lança-se em conta de passivo exigível. Por sua vez, em obediência ao princípio da não-cumulatividade, a contribuinte credita-se dos valores utilizados em etapas anteriores da cadeia produtiva. Quando o saldo de créditos supera os de débitos, a contribuinte apura saldo de ICMS a Recuperar, para ser compensado dos débitos do imposto em períodos posteriores. Do contrário, resulta o ICMS a Pagar

De acordo com o Manual de Contabilidade da FIPE-CAFI, 6ª edição, página 334, "o ICMS é um imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de industrialização e comercialização da mercadoria, até chegar ao consumidor final. O valor do imposto a ser pago pelas empresas é representado pelas diferenças entre o imposto incidente nas vendas e o imposto pago na aquisição das mercadorias que integram o processo produtivo, ou para serem revendidas." Prossegue, "por definição legal, o ICMS integra o preço de venda a ser cobrado do comprador.". Exemplifica os respectivos cálculos e arremata afirmando que apesar de não haver recolhimento do ICMS (em casos de apuração de saldo credor), em nada isso altera o resultado, já que, conforme foi visto, o ICMS *não é receita nem despesa*.

Traduzindo, na apuração do resultado do exercício, o valor que constará do demonstrativo contábil será sempre o valor do "débito" do ICMS, sem que seja cotizado com os "créditos" decorrentes das aquisições. Aqueles créditos já foram "débitos" de outra pessoa jurídica, cuja receita fora tributada pelo PIS e pela COFINS, está no preço da mercadoria pago pelo contribuinte. Os créditos serão ativo seu, a ser deduzido do passivo, em contas patrimoniais. Afirmar que o ganho decorrente da realização do ativo, ou da baixa do passivo seria receita, seria o mesmo que tentar tributar os créditos de ICMS como se receitas fossem, o que seria absolutamente incoerente do ponto de vista contábil, e consequentemente jurídico, à vista do Decreto-lei nº 1.598/77.

Assim, em verdade, tal operação não transitou, ou pelo menos não deveria, em contas de resultado, e tampouco representa ingresso de receita para a contribuinte, senão mera operação patrimonial,

Ora, apenas se houvesse algum efetivo ganho nesta operação (e ainda assim discutível, se de natureza financeira ou não) é que se poderia cogitar em receita, e se discutir a eventual incidência de PIS sobre este hipotético ganho. No entanto, não é esta a hipótese dos autos, razão pela qual entendo não subsistir hipótese de incidência para a tributação dos referidos valores pelo PIS e COFINS.

Juridicamente, a subvenção, em qualquer de suas modalidades, caracteriza-se como uma doação, quando concedida pelo poder público. A subvenção para investimento (deixando de lado o mérito de tratar-se, juridicamente, de uma doação), caracteriza-se em função de sua natureza - de uma transferência de capital sendo irrelevante a destinação do seu valor. Vale dizer, "a palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira", segundo Bulhões Pedreira, jamais como condicionante de que o valor recebido deva estar vinculado à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos ou à aquisição de determinados bens ou direitos sujeitos a imobilização. Latorraca (2) afirma que "as isenções ou reduções tributárias não se confundem, juridicamente, com subvenção. Todavia, quando concedidas como estímulo



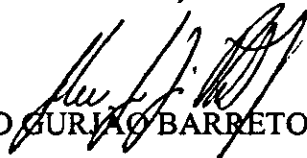
à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, por ficção legal, equiparam-se às subvenções para investimento, gozando de idêntico tratamento tributário.

Quanto ao art. 33 da Lei nº 4.506/64, afirma o doutrinador que este fora revogado pelo decreto-lei nº 1.598/77. Conseqüentemente, as transferências de recursos promovidas pelo poder público, de qualquer espécie (para investimentos ou correntes), atendidas as condições impostas, não mais poderiam ser consideradas receitas operacionais.

Finalmente, ainda que receita fosse, deveriam tais montantes ser classificados no máximo tendo natureza de "outras receitas" que, no período de apuração abrangido, estariam sob a égide da tributação imposta pelo art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pela suprema corte, cujo reconhecimento por essa Turma encontra respaldo em recente *decisum* do STJ, fundamento inclusive do voto do relator.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Especial, para reformar o v. Acórdão recorrido, para excluir da base de cálculo da Cofins os valores recebidos do Estado do Amazonas a título de restituição do ICMS.

Sala das Sessões - DF, em 03 de julho de 2007.


GILENO GURIÃO BARRETO

