



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 10283.010709/2002-18
Recurso nº 201-123.837 Especial do Contribuinte
Matéria PIS
Acórdão nº 02-02.777
Sessão de 03 de julho de 2007
Recorrente CCE DA AMAZÔNIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2001

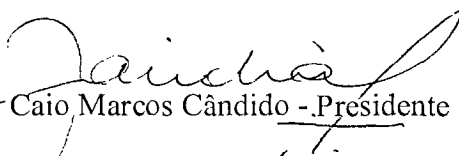
PIS. BASE DE CÁLCULO. VALORES DE INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELO GOVERNO DO ESTADO.

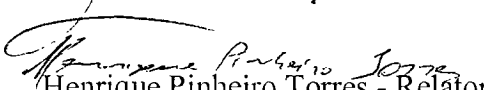
O valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado do Amazonas, em cumprimento ao Programa PROVIN, não se caracteriza como subvenção para custeio e não deve ser registrado contabilmente como receita integrante da base de cálculo da contribuição para o PIS.

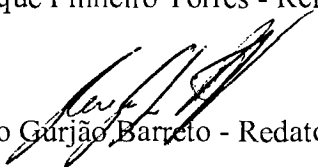
Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Bezerra Neto que negavam provimento ao recurso. Os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez Lopez, Leonardo Siade Manzan, José Carlos Passuello e Manoel Antônio Gadelha Dias acompanharam o Conselheiro Relator pelas suas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.


-Caio Marcos Cândido -Presidente Substituto


Henrique Pinheiro Torres - Relator


Gileno Gurjão Barreto - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez Lopez, Antonio Bezerra Neto, Leonardo Siade Manzan, Henrique Pinheiro Torres, José Carlos Passuello e Manoel Antônio Gadelha Dias.

Relatório

Por bem relatar a discussão aqui analisada, adoto e transcrevo o relatório do Acórdão nº 201-77.707, de 06 de julho de 2004:

“Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 1.104, de 17 de março de 2003, às fls. 2.680/2.693, da lavra da DRJ em Belém - PA, que julgou procedente o lançamento atinente à insuficiência no recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de apuração compreendido entre janeiro/98 e dezembro/01.

Irresignada, a recorrente, tempestivamente, impugnou o lançamento, às fls. 2.582/2.606, alegando, em suma, que a autoridade autuante tributou receitas advindas de operações estranhas às suas atividades, tais como, receitas financeiras e de aluguel percebidas antes e após a edição da Lei nº 9.718/98. Argumentou, ainda, invocando julgados do STF e posições doutrinárias, ser ilegal e inconstitucional tanto o conceito de faturamento adotado por tal diploma legal como a majoração da alíquota da exação em apreço para 3%.

Outrossim, aduziu que parte dos valores exigidos no lançamento decorreria de operações de venda de produtos pela ora recorrente à CCE Indústria e Comércio de Componentes S/A para o fim específico de exportação, logo, concluiu que tal operação, à luz do art. 14 da MP nº 2.158-35, seria isenta do PIS.

Ademais, argüiu que o quantum concernente às vendas não recebidas não deveria ser computado na base de tributação da exação em testilha, por não constituir de fato “receita bruta” da recorrente.

Ressaltou que, por estar localizada na Zona Franca de Manaus, detém incentivo fiscal, caracterizado pela isenção total ou parcial do ICMS, o qual deve ser considerado como subvenção para investimento, de modo que os valores das subvenções não poderiam ser tributados, uma vez que são registrados na contabilidade da recorrente diretamente na conta de Reserva de Capital, não constituindo, pois, receita. Acresceu, ainda, que o ICMS é receita do Erário Estadual, não do contribuinte, razão pela qual deveria ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS.

No embate analítico a tal impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém - PA, às fls. 2.680/2.693, como alhures apontado, decidiu pela procedência do lançamento, fundamentando que, da análise das planilhas de fls. 72, 77, 81 e 85, depreende-se que foram tributadas as receitas financeiras e de aluguel dos anos de 1999, 2000 e 2001, não do ano de 1998, como alega a recorrente. Esclareceu, também, que os órgãos administrativos não têm competência para apreciação de matéria relativa à

N

ilegalidade/inconstitucionalidade de leis, cabendo esta exclusivamente ao Poder Judiciário.

Quanto à isenção suscitada pela recorrente, argumentou que esta é concedida não em razão da saída da mercadoria do estabelecimento com o fim de exportação, mas com a venda ou efetiva exportação dessa mercadoria para o exterior, o que não foi constatado da documentação acostada pela contribuinte, em razão do que rechaçou as alegações suscitadas nesse sentido.

No tocante à possibilidade de exclusão das vendas não recebidas, esclareceu não ser possível, haja vista a falta de previsão legal para tanto. Sobre o pedido de afastamento de incentivos fiscais a título de ICMS da base de cálculo do PIS, afirmou, com supedâneo no Parecer Normativo Cosit nº 112/1978 e na Lei nº 9.718/98, que subvenções para investimentos integram o resultado não-operacional e as subvenções correntes para custeio ou operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica, assim, de um jeito ou de outro, as subvenções sofreriam a tributação do PIS, outrossim, por não constarem das possibilidades de exclusão da base de tributação de tal exação, pelo que também seria impossível a exclusão dos valores concernentes ao ICMS.

Irresignada, a ora recorrente interpôs tempestivamente recurso voluntário, às fls. 2.697/2.718, reiterando os mesmos argumentos expendidos na sua manifestação de inconformidade.

Às fls. 2.762/2.763, a recorrente informa que optou pela quitação de parte da dívida ora em discussão, mediante inclusão no Parcelamento Especial – PAES, previsto na Lei nº 10.684/03. Com efeito, a contribuinte desiste parcialmente do recurso voluntário, no tocante ao montante incluso no parcelamento referido, subsistindo a controvérsia tão-somente no que pertine à exigência do PIS sobre os valores relativos às subvenções de investimentos, da qual discorda.”

Acordaram os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Sintetizando a deliberação trazida por meio do Acórdão nº 201-77.707, de 06 de julho de 2004, na seguinte ementa:

“PIS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. TRIBUTAÇÃO.

São tributáveis os valores recebidos a título de subvenções, ante o conceito de receita bruta instituída pela Lei nº 9.718/98 e a falta de previsão legal para sua exclusão da base de cálculo do PIS.

Recurso negado.”

Cientificado da decisão do Segundo Conselho de Contribuintes em 03/12/2004, à fl. 2.838-verso, a contribuinte apresentou embargos de declaração ao Acórdão no 201-77.707/2004 com esteio no artigo 27, § 1º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Anexo II da Portaria no 55, de 26/03/98). Por meio do Despacho nº 201-059, de 10/02/2005, foram rejeitados os embargos declaratórios, às fls. 2871/2872.

O sujeito passivo, então, apoiado nos artigos 5º, II, e 7º da Portaria MF nº 55/1998, apresentou em 28/04/2005, recurso especial à Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, solicitando a reforma da decisão proferida por este Segundo Conselho de Contribuintes. O especial defendeu que a decisão recorrida diverge da decisão constante do acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 101-94.676), o qual, ao apreciar a questão de mérito da exigência fiscal, similar à dos autos, foi favorável ao contribuinte.

O recurso especial teve sua admissibilidade analisada pela Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que, por meio do DESPACHO Nº 201-323, de 26 de agosto de 2005, recebeu o recurso interposto pela contribuinte quanto à tributação ou não dos valores recebidos a título de subvenções.

A recorrente, em 10/03/2006, fls. 2.946/2979, trouxe a estes autos mais dois acórdãos administrativos que foram publicados após a apresentação do recurso especial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso interposto merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Quanto ao correto enquadramento contábil das subvenções e, por decorrência, a incidência do PIS, entendo não merecer prosperar os argumentos de defesa, pelas razões seguintes.

A Lei das Sociedades Anônimas em seu art. 44 dispunha, literalmente, que as subvenções integravam a receita bruta operacional. A seu turno, o Decreto-Lei 1.598/77, dispondo sobre a tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, diz, textualmente, no § 2º de seu art. 38 que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não serão computados na determinação do lucro real quando registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, ou quando feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas, o que não é, absolutamente, o caso aqui tratado.

Os requisitos para que as subvenções pudessem ser tratadas como investimento e fossem lançadas diretamente em conta de reserva de capital sem transitar pelo resultado do período foram explicitado pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, por meio do Parecer Normativo (PN CST) nº 112/78, nos termos seguintes:

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.

Dos autos não consta qualquer prova de que as subvenções recebidas pela reclamante foram especificamente aplicadas no investimento previsto na implantação ou expansão do empreendimento projetado. A simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A aplicação tem de ser específica no investimento previsto na implantação ou expansão do empreendimento projetado. Da análise detalhada dos autos, verifica-se que a subvenção classificada pela reclamante como de investimento, na realidade, é corrente ou de custeio, como bem demonstrou o Conselheiro Júlio César Ramos em voto vencedor que deu origem ao Acórdão nº 204-00.419, da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que tratava de matéria análoga a aqui discutida. Com as merecidas homenagens, faço minha as palavras do ilustre conselheiro, e transcrevo excerto do referido voto:

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 conceituação¹

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:

10.16.2 - REGISTRO CONTÁBIL

¹ IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1986. p.127

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 Amazonas sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da atuada.

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

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

Assim, considerando que:

- 1. as subvenções ora sob exame são classificáveis corretamente como subvenções correntes para custeio;*
- 2. tais subvenções integram, na condição de receitas, o resultado operacional da empresa;*
- 3. o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 determina a tributação pela COFINS da totalidade das receitas obtidas pela pessoa jurídica.*

De todo o exposto, pode-se concluir que o incentivo fiscal recebido pela reclamante configura receita passível de tributação pelo PIS. Inclusive, depois da Lei 9.718/1998, para que ocorra a incidência tributária dessa contribuição, basta que o ingresso possa ser legalmente classificável como receita, não importando se registrada como subvenção de custo ou de investimento.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial apresentado pelo sujeito passivo.


Henrique Pinheiro Torres

Voto Vencedor

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, Redator Designado

Acolhido o Recurso, e submetido este à apreciação deste órgão colegiado, peço licença para discordar do voto do ilustre relator.

Como bem salientado, a questão diz respeito à glosa do Fisco em razão da contribuinte não ter tributado pelo PIS e pela COFINS, o valor do ICMS proveniente do

incentivo fiscal no âmbito do SUFRAMA, o qual, a título de subvenção, foi contabilizado diretamente a crédito nas contas de Patrimônio Líquido.

De acordo com as autoridades fiscalizadoras, tal benefício do ICMS seria uma receita e, como tal, deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois que se classificaria como receita bruta toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil (EC nº 20/1998, Lei nº 9.718/98, Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003).

Entretanto, vejo que este entendimento, para o caso em análise, não é adequado, eis que o benefício do ICMS em análise corresponde a incentivo do Governo do Estado do Amazonas para o custeio das atividades da contribuinte, sendo portanto subvenção para custeio, e não receita. Vejamos:

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 tributos². 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 deverão ser observados em registros auxiliares, sem modificação da escrituração comercial e das demonstrações financeiras reguladas pela lei.

A exposição de motivos da referida lei explica 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 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 os conceitos de Bulhões Pedreira, que se não o único, certamente dos melhores e mais aclamados tributaristas.

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

² BULHÕES PEDREIRA, J.L. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*. Ed. Forense. Pg. 214

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. 1ª 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.

§ 1ª 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.

§ 2ª 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 tributos³. 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.

³ BULHÕES PEDREIRA, J.L. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*. Ed. Forense. Pg. 214

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, orientada 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 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, cujá 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 o 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:

- o fluxo de serviços entra na empresa sob a forma de serviços produtivos ou produtos, a atravessa enquanto os serviços são transformados, e sai sob a forma de bens econômicos exportados;
- 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, 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. Consequentemente, 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.

Resumindo, para Bulhões Pedreira, 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.

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. Tenho que, no caso em epígrafe, é patente a condição de subvenção para custeio, o que difere de recuperação de custo, não se configurando em receita. De qualquer forma, ainda que o fosse, não poderia ser tributado pelo PIS e pela COFINS, pois se trataria de recuperação de custos e despesas, os quais são excluídos da base de cálculo das referidas contribuições, nos termos da legislação que rege a matéria.

Além disso, o art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, ao tratar do assunto quanto ao imposto de renda, assim dispõe:

“Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/99

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas."

Está explícito que é a própria legislação ordinária que possibilita ao contribuinte a contabilização das subvenções em contas de patrimônio líquido, o que resta claro que elas não podem ser igualadas a receitas, como intenta o Fisco. Aliás, este nada mais parece querer do que adotar essa classificação para justificar, diga-se indevidamente, o seu intento de glosa.

E como se os argumentos até aqui apontados já não fossem suficientes, constato que a tese defendida pela autoridade fiscalizadora decorre de ter a mesma entendido que não foi incluído o ICMS financiado na base de cálculo do PIS e da COFINS. Contudo, a operação em questão é meramente patrimonial, não repercutindo em lançamento à conta de resultado. Assim, não há que se falar em receita.

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 débitos supera os de créditos, a contribuinte apura saldo de ICMS a Pagar.

No entanto, o benefício concedido no âmbito do SUFRAMA previu a hipótese de financiamento de parte do ICMS a Pagar, a título de incentivo das atividades da empresa, sendo portanto realizada a transferência de valores na conta de ICMS a Pagar para conta de Patrimônio Líquido, conforme exigido pela legislação ordinária do imposto de renda, já apontada anteriormente. Assim, em verdade, tal operação não transitou em contas de resultado, e nem representa ingresso de receita para a contribuinte, senão mera operação patrimonial.

Ora, apenas em se houvesse algum incremento nesta operação (ágio) é que se poderia cogitar em receita, ou existência de ganhos para a contribuinte, e se discutir a eventual incidência de PIS e COFINS 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.

Por fim, há que se ressaltar que recentemente a nossa Corte Suprema manifestou-se sobre a tributação do PIS e COFINS sobre outras receitas, vigentes sob os ditames da Lei nº 9.718/98⁴. Decidiu o STF que não incide PIS e COFINS sobre tais receitas, em matéria assim ementada:

⁴ RE 358.273-9 e 346.084-6, publicados no Diário da Justiça de 15/08/2006 e 01/09/2006, respectivamente.

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO -- INSTITUTOS -- EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

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, jungindo-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.” (grifos nossos)

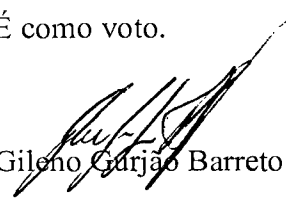
Percebe-se assim que não são de hoje as tentativas do Fisco em ampliar o tanto quanto possível o conceito de receitas para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, necessitando nossos tribunais de se manifestarem, por inúmeras vezes, para frear essa ânsia arrecadora do Fisco.

O caso nos autos não foge a essa regra, pois que a subvenção para custeio da contribuinte é absurdamente comparada a receita pelas autoridades fiscalizadoras, o que não deve prosperar.

Além disso, qualquer valor glosado quanto ao PIS e à COFINS que ainda tenha por base legal a interpretação da Lei nº 9.718/98 deve ser cancelado, uma vez que, nos termos do entendimento do próprio STF, a tributação pelas referidas contribuições das chamadas outras receitas é indevida.

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

É como voto.


Gileno Gurgão Barreto