



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10283.720827/2008-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-002.398 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2014  
**Matéria** AI PIS E COFINS  
**Recorrente** NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/11/2006 a 28/02/2008

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRECEITOS LEGAIS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

**VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A vinculação da autoridade administrativa à legislação tributária advém da Lei n° 8.112 de 11/12/1990, no inciso III de seu artigo 116, que elenca como um dos deveres do servidor observar as normas legais e regulamentares.

**ATOS NORMATIVOS COMO FONTE DE DIREITO**

Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (art. 100, inciso I, do CTN), caracterizam-se como fontes do Direito Tributário, produzindo efeitos que se presumem válidos enquanto não expurgados formalmente do mundo jurídico, vinculando indistintamente, em caráter geral e obrigatório, contribuintes e agentes.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/11/2006 a 28/02/2008

**CRÉDITO ESTÍMULO DO ICMS. SUBVENÇÃO. INCIDÊNCIA.**

Os incentivos de restituição e de créditos presumido e estímulo do ICMS, concedidos pelo Estado do Amazonas com base nas Leis (Estaduais-AM) n° 1.939, de 1989, e n° 2.826, de 2003, caracterizam-se como subvenção, integrando a base de cálculo do PIS/Pasep.

**DESPESAS. CUMPRIMENTO DE CONDIÇÕES E DE ENCARGOS DIFUSOS. CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS DESTINADAS À. UEA E AO FTI. NÃO ACOLHIMENTO. ROL EXAUSTIVO DE CRÉDITOS**

As despesas para cumprimento das condições e dos encargos difusos (estipulados pelo artigo 4º parágrafo 1º da Lei do Estado do Amazonas nº 2.826/2003 e pelo artigo 22 do Decreto do Estado do Amazonas nº 23.994/2903) , e as contribuições financeiras destinadas à UEA e ao FTI são indedutíveis da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, posto não constarem do rol exaustivo de créditos discriminados no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/11/2006 a 28/02/2008

**COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES DA MESMA DESCRIÇÃO FÁTICA.**

Aplica-se ao lançamento da COFINS o disposto em relação ao lançamento do PIS/PASEP, por decorrer da mesma descrição fática e referir-se a idêntica matéria tributável.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto, que davam provimento ao recurso voluntário. A Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

WALTER JOSE DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente); Gileno Gurjão Barreto (vice presidente); Alexandre Gomes; Fabíola Cassiano Keramidas; Paulo Guilherme Derouledé e Maria da Conceição Arnaldo Jacó

## **Relatório**

Trata-se, na origem, de lavratura de Autos de Infração de PIS e COFINS . decorrentes, segundo a fiscalização, de diferença entre o valor escriturado e o valor efetivamente incluído como receita na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, referente às competências de novembro de 2006 a fevereiro de 2008.

Inicialmente, o presente processo decorreu da lavratura do Auto de Infração de PIS. Posteriormente, o Processo Administrativo nº 10283.72082812008-78, relativo ao Auto de Infração referente à COFINS, foi juntado por anexação ao presente Processo Administrativo nº 10283.72082712008-23 (e-fl. 566 V2), nos termos dos artigos 1º, inciso I, alínea "b", e 3º da Portaria RFB nº 666/2008.

Na descrição dos fatos inserida na folha de continuação dos Autos de Infração (e-fl. 12 e 290 V1), assim narra o autuante:

*“Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, relativos ao PIS, consubstanciados, mormente, na desconsideração das receitas de subvenções auferidas pela empresa, quando da elaboração das bases de cálculo da contribuição em tela.*

*Com efeito, a fiscalização pode constatar durante o transcorrer do procedimento fiscal que a pessoa jurídica utilizou-se de benefício fiscal, de cunho regional, previsto na Lei Estadual nº.2.826, de 29/09/2003, constituído no aproveitamento de Crédito Estímulo no valor do débito apurado na conta gráfica do ICMS, sem, contudo, ter oferecido à tributação os valores referente ao benefício, quando do pagamento da contribuição em comento.*

*Para a Receita Federal do Brasil a fruição de tal benefício por parte das empresas domiciliadas na Zona Franca de Manaus, constitui subvenção, e, portanto, receita tributável, não importando se os valores economizados em função do incentivo fiscal possam ser classificados como subvenção para custeio ou para investimento.*

*O que se leva em consideração é a receita auferida pela pessoa Jurídica, em decorrência de sua obrigação tributária principal ter sido dispensada pelo Estado-Membro da Federação, implicando, destarte, num ganho econômico-financeiro efetivo para a mesma.”*

Cientificada da exigência, a sociedade empresária autuada apresentou impugnações, requerendo fossem julgados integralmente insubsistentes os Autos de Infração. alegando, em síntese, que o crédito estímulo de ICMS representa, em sua essência, não um ingresso financeiro definitivo na contabilidade da empresa-contribuinte, mas tão somente um - ressarcimento de custos que vem a ser instrumentalizado por meio desse benefício fiscal, não podendo, por isso, ser considerado uma receita.

A DRJ/BEL por meio do Acórdão nº 01-15.611 (e-fls. 580 a 609 V2) julgou improcedentes as Impugnações apresentadas pela contribuinte e manteve os créditos tributários constituídos por meio dos Autos de Infração, consoante se detecta pela ementa a seguir transcrita:

*“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2006, 2007, 2008*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRECEITOS LEGAIS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. São ineficazes os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas, por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa.*

*DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial, salvo na hipótese de decisões objetivas do Supremo Tribunal Federal (STF), com efeito erga omnes (súmula vinculante ou julgados em sede de ADI e ADC).*

*ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRATIVA. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores, pois suas decisões, via de regra, não fazem parte da legislação tributária de que fala o artigo 96 do Código Tributário Nacional, salvo na hipótese de decisões do STF vinculantes para a administração pública federal.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Ano-calendário: 2006; 2007; 2008*

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

*INCENTIVO FISCAL. RECEITA.*

*Os Incentivos fiscais de restituição e de créditos presumido e estímulo do ICMS, concedidos pelo Estado do Amazonas com base nas Leis (Estaduais--AM) nº 1:939/1989 e nº 2.826/2003, caracterizam-se como receita. A universalidade desse conceito foi confirmada pelo artigo 1º da Lei nº 10.833/2003 para determinação da base de cálculo da COFINS (e pelo Artigo 1º da Lei nº 10.637/2002; que trata sobre PIS/Pasep). Ademais, independentemente da expressão utilizada (subvenção, renúncia fiscal ou outra); tal rubrica não consta do rol exaustivo de exclusão na apuração da base tributável dessa contribuição social;*

*DESPESAS.CUMPRIMENTO DE CONDIÇÕES E DE ENCARGOS DIFUSOS.. CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS DESTINADAS À UEA E AO FTI. NÃO ACOLHIMENTO. ROL EXAUSTIVO DE CRÉDITOS*

*As despesas para cumprimento das condições e dos encargos difusos (estipulados pelo artigo 4º, parágrafo 1º da Lei do Estado do Amazonas nº 2.826/2003 e pelo artigo 22 do Decreto do Estado do Amazonas nº 23.994/2903), e as contribuições financeiras destinadas à UEA e ao FTI não podem ser acolhidas para reduzir a autuação, pois não constam do rol exaustivo de créditos discriminados no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.*

*JUROS. TAXA SELIC. Tendo previsão legal a cobrança dos juros de mora com base na Taxa SELIC, não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar argüição de sua inconstitucionalidade e de ilegalidade.*

*ASSUNTO CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2006,;2007,;2008.*

*PIS/PASEP COFINS LANÇAMENTOS DECORRENTES DA MESMA DESCRIÇÃO FÁTICA.*

*Aplica-se ao lançamento do PIS/Pasep o disposto em relação ao lançamento da COFINS, por decorrer da mesma descrição fática e referir-se a idêntica matéria tributável.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido”*

Cientificada da decisão em 11/12/2009 (AR e-fl 614), por meio da intimação nº 178/2009 de e-fl.613, a contribuinte, irresignada, apresenta recurso voluntário em 12/01/2010, questionando quase a totalidade da decisão de 1ª instância administrativa, com exceção dos juros de mora com base na taxa SELIC, e, naquilo em que questiona, reprisa os argumentos apresentados na impugnação. Os seus argumentos de recurso foram apresentados segundo os itens e sub-itens a seguir relacionados:

I - DA TEMPESTIVIDADE

II - BREVE RESUMO DA LIDE

III - DAS RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO

3.1- A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA REFERENTE A CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E A COFINS

3.2 - DA CONCESSÃO DE CRÉDITO ESTÍMULO DE ICMS PELO ESTADO DO AMAZONAS

3.3 - CONCEITO JURÍDICO DE RECEITA RELACIONADO À INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS

3.3.1- INTRODUÇÃO

3.3.2 - RECEITA É UM INGRESSO NOVO QUE INCREMENTA POSITIVAMENTE O PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA

3.3.3 - RECEITA É O INGRESSO QUE INTEGRA JURIDICAMENTE O PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA QUE PRÁTICA O ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO RELACIONADO COM SUA AUFERIÇÃO A QUAL, ASSUMINDO TITULARIDADE SOBRE TAIS VALORES, PODE DELES LIVREMENTE DISPOR

3.3.4 - RECEITA REPRESENTA INGRESSO QUE INCREMENTA, EM DEFINITIVO, O PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA, COM A INTENÇÃO DE PERMANÊNCIA, SEM - RESSALVAS OU CONDICIONAMENTOS

3.3.5 - RECEITA É O INCREMENTO PATRIMONIAL QUE, ISOLADAMENTE CONSIDERADO, MANIFESTA POTENCIAL DE LUCRATIVIDADE, JÁ QUE POSSUI APTIDÃO DE CONTRIBUIR PARA A FORMAÇÃO DA EVENTUAL RENDA DA EMPRESA, DEPOIS DE EXCLUÍDOS OS CUSTOS E AS DESPESAS DA ATIVIDADE EMPRESARIAL

### 3.3.6 – CONCLUSÃO

3.4 - A PRIORIDADE DO CONCEITO JURÍDICO DE RECEITA SOBRE A. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL ATRIBUÍDA AO NUMERÁRIO

3.5 - O CRÉDITO ESTÍMULO DO ICMS COMO REDUTOR DE CUSTOS E SUA INADEQUAÇÃO AO CONCEITO DE RECEITA: QUESTÃO JÁ DECIDIDA PELOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES

3.6 - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.7 - CONTRARIEDADE AO DISPOSTO NO ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.8 - A INTERFERÊNCIA INDEVIDA DA UNIÃO FEDERAL NA ESFERA DE AUTONOMIA DA ENTIDADE FEDERATIVA

3.9 - EXCLUSÃO PROPORCIONAL DE ENCARGOS ASSUMIDOS E DOS VALORES RELACIONADOS ÀS CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS DESTINADAS À UEA E AO FTI.

Extrai-se de seus argumentos a seguinte síntese:

A contribuinte esclarece que produz terminais portáteis de telefonia celular, listados entre as mercadorias constantes do parágrafo 13 do artigo 13 da Lei nº 2.826/2003 do Estado do Amazonas, regulamentado pelo artigo 16, parágrafos 13 e 19, do Decreto nº 23.994/2003 do Estado do Amazonas, fazendo jus a incentivo fiscal denominado de "crédito estímulo de ICMS", o qual, nos termos da legislação de regência, corresponde a 100% do débito de ICMS incidente sobre cada operação de saída dos produtos por ela produzidos, com o intuito exclusivo de reduzir o impacto fiscal do ICMS sobre as mercadorias.

Mas, ressalta que a fruição desse benefício não é gratuito, posto que condições e exigências foram estipuladas pelo Governo do Estado do Amazonas por meio do Decreto Concessivo do Crédito Estímulo de ICMS 24.206/2004, vinculando a sua fruição ao compromisso de realizar uma grande gama de tarefas sociais.

Alega que deve arcar não apenas com gastos adicionais difusos relacionados com despesas oriundas das inúmeras atividades de interesse social que deverá promover (que vão desde a criação de empregos e a promoção de pesquisa e de inovação tecnológica até o

gasto direto em alimentação, saúde, lazer, educação, apoio ao esporte amador etc ), mas também com ônus pecuniário específico correspondente às duas "contribuições financeiras (à Universidade do Estado do Amazonas – UEA e ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infra-estrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI (Lei nº 2.82612003, art. 19, inc. XIII, alínea "b", item 1, e alínea "c", item 2)), que deve pagar por força da legislação estadual, as quais repercutem diretamente no apreciação e quantificação econômica do benefício fiscal que poderá ser por ele fruído.

Pretendendo demonstrar a impossibilidade de se qualificar os valores apurados a título de crédito estímulo de ICMS como receitas, e, conseqüentemente, a impossibilidade de enquadrá-los na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, tal como definida, respectivamente, pela Lei nº 10.63712002 e pela Lei n 10.83312003, assume como argumento central a análise do alcance semântico do conceito jurídico de 'Receita', buscando averiguar sua adequação ao caso específico de crédito estímulo de ICMS fruído pela Recorrente enquanto ressarcimento de custos em sua produção industrial.

Para isso, destaca que nem a Constituição Federal nem a Lei nº 10.637/2002 ou a Lei nº 10.833/2003 estabelecem o conteúdo do conceito de 'receita', empregado para definir tanto a hipótese de incidência como a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS e estabelece um conceito provisório, afirmando que a *“Receita representa um ingresso novo que incrementa positivamente o patrimônio da própria empresa que pratica o ato ou negócio jurídico, com a intenção de permanência , o qual deverá, ao final, influenciar a apuração do eventual lucro obtido na atividade empresarial. As características destacadas em tal conceituação se prestam a apontar, didaticamente, os seguintes traços essenciais que deverão estar sempre presentes na identificação de uma receita: a) positividade patrimonial, b) titularidade e disponibilidade, c) definitividade e d) potencialidade de lucro.”*

Tece, então, considerações sobre o conceito de “receita” com base nas características acima mencionadas, fazendo uma análise do crédito estímulo de ICMS quanto à sua adequação a essas características, para, ao final, ressaltar que tais benefícios concedidos pelo o estado do Amazonas assumem caráter estritamente condicional no que tange à possibilidade de fruição dos respectivos valores, e que, desta forma, o crédito estímulo do ICMS relacionado diretamente com dispêndios oriundos da própria tributação estadual, deve ele ser conceituado como um ressarcimento de custos assumidos pelo contribuinte no desenvolvimento de determinadas operações. Assim, tais benefícios tem caráter de redução de custos ou despesas, e, portanto, não caracterizam receita, escapando da tributação pelas contribuições em questão. Cita jurisprudência do Antigo Conselho de Contribuintes, especificamente O Acórdão nº 202.18397, de 07/03/2008.

#### IV - DO PEDIDO

Formula o seu pedido nos seguintes termos:

*“4.1, - Diante do exposto,, REQUER dignem-se Vs. Sas. a:*

- a) julgarem procedente o presente Recurso Voluntário para o efeito de reconhecer a integral insubsistência dos Autos de Infração, objeto do Processo Administrativo nº 10283.720.827/2008-23,(ao qual foi juntado por anexação o Processo Administrativo nº 10283.720828/2008-78), nos termos da fundamentação, sendo extinto os créditos*

*tributários de Contribuição para o PIS e de COFINS por eles constituídos; nos termos do inciso IX do artigo.156 do Código Tributário Nacional*

*ou, sucessivamente,*

*b) julgarem parcialmente procedente o presente Recurso Voluntário, para o efeito de reconhecer a parcial insubsistência dos Autos Infração, objeto do Processo Administrativo nº 10283720.827/2008-23, (ao qual foi juntado por anexação o Processo Administrativo nº 10283.720828/2008-81) para o efeito de se excluir dos supostos créditos tributário de Contribuição para o PIS e de COFINS; os valores relativos às despesas arcadas pela Recorrente no cumprimento das condições e exigências legais previstas nos artigos 4º parágrafo 1º da Lei nº 2.826/2003 (regulamentadas pelos artigos 4º, parágrafo 1º e 22 do Decreto nº 23.99412003), ou; pelo menos os valores referentes às contribuições financeiras- destinadas à UEA e ao FTI, previstas no artigo 19, inciso XIII, alínea 'b', item 1, e alínea 'c', item 2, da Lei, nº 2.826/2003*

*e; em qualquer caso,*

*c) determinarem sejam promovidos os devidos registros nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil; de modo a fazer constar a extinção total ou parcial dos respectivos créditos tributários.”*

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído.

É o relatório.

## Voto

Conselheira MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ

O Recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de sua admissibilidade, devendo ser conhecido.

Consoante se vê do relatório, a lide consiste na incidência do PIS/Pasep e da Cofins, apuradas de acordo com a sistemática não-cumulativa, sobre valores relativos a benefícios fiscais de créditos do ICMS, concedidos pelo Estado do Amazonas. Ressalte-se, por oportuno, que a questão sobre a incidência dos juros de mora com base na taxa SELIC não mais compõe a lide, tornando-se definitivos, na esfera administrativa, os fundamentos do Acórdão nº 01-15.611 proferido pela DRJ/BEL.

DA PRELIMINAR

“VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA”;  
“CONTRARIEDADE AO DISPOSTO NO ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL e “A INTERFERÊNCIA INDEVIDA DA UNIÃO FEDERAL NA ESFERA DE AUTONOMIA DA ENTIDADE FEDERATIVA”

Documento assinado digitalmente em 03/02/2014 por MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACO

Autenticado digitalmente em 03/02/2014 por MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FABIOLA CAS SIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 31/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sob os itens acima mencionados, a contribuinte, em seu recurso voluntário, continua resistindo à pretensão fiscal, acusando violação aos a) o artigo 195, 1, "b" da Constituição Federal; b) o princípio da capacidade contributiva, de sede constitucional; c) princípio da autonomia federativa; d) e o artigo 110 do CTN. Contudo, efetua o seguinte destaque “*que não se está, ao contrário do que dá a entender o r. Acórdão DRJ/BEL nº 01- 1 5 .611, a afirmar a inconstitucionalidade da Lei nº 10.637/2002 , e da Lei- nº 10 ,833/2003; mas sim: empregando um critério hermenêutico, para determinar qual das diversas interpretações que podem ser dadas a estes diplomas legais deve ser adotada*”.

Entretanto, tais princípios são voltados ao legislador, o qual deve observá-los quando do uso de sua competência do poder normativo tributário. A própria recorrente admite isso quando assim se manifesta no item denominado “*violação ao princípio da capacidade contributiva*”:

*“Verifica-se, assim, que a competência para a instituição de tributos conferida pela Constituição Federal encontra como pressuposto o princípio da capacidade contributiva. Vale dizer: somente aqueles fatos que revelarem capacidade contributiva, acréscimo patrimonial, riqueza, poderão ser tributados.*

*A norma tributária não pode pretender fazer incidir imposto sobre fato que não revele capacidade contributiva relacionada diretamente com determinado contribuinte, sob pena de extrapolar os limites postos pela Constituição Federal à competência tributária dos Entes Federados e atraindo para si a pecha de inconstitucional.*

*Este o escólio de NAVARRO COELHO*

*‘Em primeiro, lugar, o princípio da capacidade, contributiva, quando apresenta-se constitucionalizado, tem por destinatário o órgão legislativo, autor. da lei fiscal. É, assim, materialmente, norma sobre, como fazer lei. Sendo, assim, se a lei ofender o princípio da capacidade contributiva, genericamente,: dá-se uma hipótese de inconstitucionalidade .material, por isso que inexistente o fundamento material de, validade da lei. Neste caso, o Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade da lei; tanto nos encerramentos de uma ação direta de inconstitucionalidade (controle concentrado), quanto no bojo de uma ação comum, incidenter tantum (controle difuso).’”*

E, relativamente à alegação de contrariedade ao disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>, a decisão recorrida, subsidiada por diversos julgados do STJ, corretamente esclareceu:

*“Em relação ao artigo 110 do CTN, o contribuinte utiliza tal preceito para embasar sua tese de que houve alteração do conceito de receita para o lançamento tributário ora em julgamento. Apesar de entender pela impossibilidade de*

<sup>1</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou

*conhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, "ad argumentandum tantum", cabem algumas observações adicionais. O artigo 1º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 1º da Lei nº 10.833/2003 (quando estabeleceram que faturamento corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil) não alteraram a definição e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado para definir ou limitar competência tributária, mas apenas definiram a base de cálculo da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, e daí não incidiram em infringência ao artigo 110 do Código Tributário Nacional”.*

Uma vez estabelecida a regra legal, descabe à administração tributária afastá-la sob o fundamento de violação aos mencionados princípios. Somente se fosse declarada sua inconstitucionalidade e/ou sua ilegalidade pelo o poder judiciário é que tal afastamento poderia se dá na via administrativa.

Com efeito, o processo administrativo fiscal não se presta à discussão acerca da inconstitucionalidade/ilegalidade de leis emanadas e regularmente editadas pelo Congresso Nacional, porque a autoridade administrativa não tem competência para tanto, pois encontra-se estritamente vinculada aos textos legais, que deve cumprir, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, de modo que a apreciação de tais matérias são de exclusiva atribuição do Poder Judiciário, que detém a palavra final sobre o assunto, nos termos do art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988.

Ainda, a esse respeito, cabe ressaltar a expressa vedação constante no Art.26-A, caput, do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, com a Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009), segundo o qual, “no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

Por outro lado, o artigo 7º da Portaria MF nº 258/2001 determina que a autoridade julgadora administrativa deve observar o conteúdo das disposições legais, bem como o entendimento da Receita Federal expresso em atos tributários.

No mesmo sentido, o entendimento referendado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - com a publicação, no Diário Oficial da União de 12 de janeiro de 2011, da seguinte súmula, que se transcreve, para maior clareza:

**“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”**

Sobre a questão aduzida acerca da correta interpretação da lei, não se visualizou nenhuma ofensa aos referidos princípios, posto que tanto o lançamento, quanto a decisão de 1ª instância cuidaram da devida aplicação da legislação tributária atinente aos fatos.

Especificamente nesta questão da vinculação da autoridade julgadora de 1ª instância à legislação tributária, é de ressaltar, que tal vinculação advém da Lei nº 8.112 de 11/12/1990, no inciso III de seu artigo 116, que elenca como um dos deveres do servidor observar as normas legais e regulamentares.

**O artigo 96 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66)**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

estabelece:

Autenticado digitalmente em 03/02/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FABIOLA CAS SIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA  
Impresso em 31/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Portanto, as normas complementares enquanto atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (art. 100, inciso I, do CTN), caracterizam-se como verdadeiras fontes do Direito Tributário, produzindo efeitos que se presumem válidos enquanto não expurgados formalmente do mundo jurídico, vinculando indistintamente, em caráter geral e obrigatório, contribuintes e agentes públicos.

De modo que, estando aquelas autoridades vinculadas, por determinação legal, às normas legais e regulamentares, sob este aspecto, não se encontra incorreção sobre a decisão adotada pela autoridade de primeira instância, consoante será demonstrado na análise do mérito.

## NO MÉRITO

### DA NATUREZA DO CRÉDITO ESTÍMULO ICMS

A recorrente pretendeu descaracterizar tais benefícios como subvenções, sob o argumento de que *‘subvenção representa um instrumento de Direito Financeiro concessivo de vantagem pecuniária que se caracteriza especificamente pelo oferecimento imediato de receita pública em favor e com disponibilidade direta- ao particular,. para que esse realize determinada atividade ou determinado investimento de relevância pública’*, transcrevendo jurisprudência administrativa e judicial e doutrina e ressaltando que não recebe, por meio desse benefício, qualquer quantia pecuniária do Estado do Amazonas. Em suas palavras, “apenas, está intitulada a promover o registro, na conta de débito de ICMS, de crédito estímulo que poderá ser descontado, em cada período de apuração, do saldo devedor do tributo estadual”. E mais, que “tal mecanismo de supressão do impacto tributário do ICMS sobre as operações praticadas pela recorrente não pressupõe qualquer influxo de receita pública em sua contabilidade, motivo pelo o qual não há como se qualificar o crédito estímulo do ICMS como subvenção. Ainda alega que a só-referência por parte da autoridade fiscal de que o crédito estímulo de ICMS seja uma subvenção não pode ser visto como fundamentação suficiente ou satisfatória para a demonstração de que tal parcela seja uma receita.

Contudo, ao contrário do argüido, verifica-se, de acordo com a legislação e as características apontadas pela contribuinte acerca do crédito estímulo do ICMS que tal benefício a ela concedido pelo o Decreto nº 24.206/2004 constitui, de fato, subvenção.

Vejamos:

O Parecer Normativo CST nº 112 de 29/12/1978, citado no enquadramento legal dos lançamentos sob litígio, examinando o tratamento fiscal para as Subvenções no que atine ao Imposto de Renda esclareceu que:

#### “2. CONTEÚDO DAS SUBVENÇÕES

*2.1. A matéria surgiu com o art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 novembro de 1964 que, entre as rubricas integrantes da receita bruta operacional da empresa, incluiu: as subvenções correntes*

*para custeio ou operação recebidos de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.*

2.2. *A expressão "subvenções correntes para custeio ou operação" inspirou-se, ao que tudo indica, em termos técnicos do Direito Financeiro. Se consultarmos a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, lá encontraremos expressões semelhantes, tais como: Despesas Correntes, Despesas de Custeio, Transferências Correntes e, até mesmo, Subvenções. Essa semelhança é talvez a principal responsável pela dificuldade na interpretação do dispositivo legal. Intuitivamente se é levado a buscar na mencionada Lei nº 4.320/64 as definições para os termos empregados até se dar conta de que o art. 44 da Lei nº 4.506/64 utilizou Subvenção em caráter amplo e genérico ao identificar as suas possíveis fontes também de forma a mais ampla e genérica. Tanto podem ser subvencionadores as pessoas jurídicas de direito público como as pessoas jurídicas de direito privado e até mesmo as pessoas naturais. Diante dessa amplitude atribuída às origens de onde podem provir as Subvenções, vislumbra-se, de forma clara, a inadequação dos conceitos constantes da Lei 4.320/64 que só seriam aplicáveis às pessoas jurídicas de direito público e mesmo apenas em relação à elaboração dos orçamentos públicos. É de se concluir, pois, que o art. 44 da Lei 4.506/64 utilizou, do Direito Financeiro, somente aos seus títulos.*

2.3. *A amplitude e generalidade atribuída ao termo Subvenção pela Lei nº 4.506/64 é confirmada pelo § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 ao distinguir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção."*

Assim dispõe o art. 38, § 2º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de

1977

*"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) (Vigência)*

*a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)*

*b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver*

*superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)”*

A primeira consequência que se extrai do citado art. 38 é que as Subvenções para Investimento também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos "Resultados não Operacionais". Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída.

Continua a esclarecer o referido Parecer:

*“A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às Subvenções pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que fez o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as Subvenções como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. É esta uma caracterização, sem dúvida nenhuma, de natureza técnico-contábil. O patrimônio da empresa beneficiária com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. (...)*

*Se preferimos, contudo, um conceito jurídico, eis o que diz De Plácido e Silva, em seu vocábulo jurídico: "Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto". Em resumo, Subvenção, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu receptor.”*

O mesmo Parecer Normativo distingue, ainda, a subvenção de custeio, que tem a finalidade de auxiliar a empresa em suas operações e/ou fazer face às suas despesas, da subvenção de investimento, cuja aplicação é específica em bens e direitos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

A contribuinte, referindo-se aos fatos, argumenta que:

*“Esse benefício fiscal foi consagrado pela entidade federativa com o intuito exclusivo de reduzir o impacto fiscal do ICMS sobre as mercadorias especificadas na Lei nº 2.82612003 do Estado do Amazonas; visando a garantir, com isso, a competitividade das empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, tendo, em vista sua situação geográfica e a necessidade de conciliar o desenvolvimento da Região com a preservação do meio ambiente, bem como incentivar a instalação, naquela região, de empresas que tenham a intenção de realizar a "integração, expansão, modernização e consolidação dos setores industrial, agroindustrial, comercial, de serviços, florestal, agropecuário e afins com vistas ao desenvolvimento do Estado" (Lei nº 2.82612003, art. 1º, par. único).*

*Esse crédito estímulo de ICMS, portanto, deve ser compreendido como uma técnica fiscal estruturada pelo poder tributante estadual com a intenção exclusiva de possibilitar ao contribuinte a redução/supressão do ICMS devido em determinadas operações, concedendo, por um lado, diminuição do impacto tributário sobre itens específicos, cuja produção é de interesse público ou governamental, (...);*

*Exatamente por essa razão, o crédito estímulo de ICMS representa, em sua essência, não um ingresso financeiro definitivo na contabilidade da empresa-contribuinte, mas tão-somente um ressarcimento de custos que vem a ser instrumentalizado por meio desse benefício fiscal, não podendo, por isso, ser considerado uma receita.*

Cabe ainda mencionar o Parecer Normativo CST nº 142 de 27/09/1973 que tratando sobre as dúvidas levantadas sobre a tributabilidade de recursos financeiros que, com base no ICM incidente sobre suas operações, as empresas recebam de uma das Unidades da Federação, como compensação de investimentos em ativo fixo na execução de programa de estímulo à industrialização já esclarecia que:

*“A atividade estatal de carrear para a empresa recursos financeiros para custeio ou operação identifica-se, sem dúvida, no plano orçamentário, com a ajuda financeira do Poder Público às empresas privadas com autorização de lei especial, conceituada e classificada na Lei de Orçamento, como subvenção (Lei nº 4.320/64, art. 12, § 2º e § 3º, item II, combinados com o art. 19).”*

Diante do que foi acima exposto, adota-se, por concordar com o mesmo, as conclusões contidas na Solução de Consulta SRF/2ªRF/DISIT nº 6, de 13 de janeiro de 2005:

*“Verifica-se que, ao prever a concessão de incentivos de redução e crédito, o legislador estadual criou uma exceção à regra geral do ICMS, onde obviamente não havia previsão para tais tratamentos. Desta forma, configura-se aí uma liberalidade.*

*No caso dos incentivos a apuração do ICMS é corretamente feita, caracterizando-se os valores que retornam do Estado para o contribuinte, através de créditos presumido e estímulo, como um novo ingresso de receitas na forma de subvenção.*

*Fica claro, pois, que tal liberalidade oferecida pelo Estado do Amazonas tem natureza de subvenção de custeio ou operação.”*

## DO CONCEITO DE RECEITA

Pretendeu, também, descaracterizar do conceito de “receitas”, ressaltando que as legislações específicas estabeleceram como base de cálculo do PIS e COFINS a receita bruta e que esta é compreendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, mas que, destaca, com clareza, que a inclusão das receitas na base de cálculo da Contribuição para o PIS e COFINS independe "de sua denominação ou classificação contábil" e que, disso decorre importante regra de interpretação jurídica aplicável especificamente ao dimensionamento da base de cálculo das referidas contribuições, que impõe a priorização do conceito jurídico de receita sobre a classificação formal impostas pelas instruções contábeis e aplicadas pelos contribuintes em seus livros fiscais. Defende ser a contabilidade, portanto, que se coloca em situação de subserviência diante da natureza dos fatos qualificados pela lei tributária, e não o

inverso. Passa a descrever e a defender as características de “receita”, consoante acima já destacado.

Aqui, também, não prospera as alegações da recorrente, posto que, conquanto haja, de fato, tal ressalva na regra legal de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, a mesma não tem a pretensão de excluir do conceito de “receita” aquelas rubricas que já são assim definidas pelas regras contábeis.

Ressalte-se que as contribuições sociais como o PIS e a COFINS são cobradas para assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (art. 170, *caput* da CRFB/88), visando dar segurança financeira ao sistema da Seguridade, que é solidário e objetiva a equidade na forma de participação em seu custeio, além da diversidade da base de financiamento (art. 194, parágrafo único e seus incisos, da CRFB/88) e, que o art. 195, *caput* da CRFB/88 estabelece, de forma clara e direta, que a seguridade social deverá ser financiada por toda a sociedade. Desse modo, a interpretação de normas que versarem sobre essa matéria deverá se guiar por meio desses balizamentos constitucionais.

É importante transcrever as disposições das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que estabeleceram o fato gerador e a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, sob o regime não cumulativo, respectivamente:

Lei nº 10.637/2002

*“DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DO PIS E DO Pasep*

*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.*

*(...).”*

Lei nº 10.833/2003

*“DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS*

*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 .*

(...)

A base de cálculo estabelecida por essas leis — de acordo com a nova redação do art. 195, II, da CR/88 — é a "receita bruta", que engloba todas as receitas das empresas, independente de sua fonte ou de se referir a venda/prestação de bens ou serviços.

Consoante defesa acerca do conceito de “receita” efetuada pelo o Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, o qual adoto, “*A receita através da qual se apura o lucro e a receita que serve de base para a incidência das contribuições sempre apresentaram e continuam a apresentar conceitos idênticos. O lucro e a receita, é de observar, indicam, em certa medida, o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica. Instituir um discrimen entre ambas as receitas – a que serve de ponto de partida para estimar o resultado contábil (para fins societários) e a que serve de base de cálculo para incidência das contribuições –, como se fossem realidades distintas, não se apóia em nenhum argumento consistente e válido e não passa, também aqui, a nosso juízo, de mais uma pretensão desprovida de alicerce constitucional ou mesmo infraconstitucional. Não custa registrar, o fato de as receitas apresentarem o mesmo conceito não significa de modo algum que os resultados a partir das quais apurados sejam idênticos, visto que o resultado fiscal sofre o influxo de normas tributárias particulares que prevêem tratamento diferenciado a certas receitas ou a certas despesas, de sorte a determinar a sua exclusão (receita) ou a sua adição (despesa) no momento de sua apuração (lucro real). Pretender conferir conceitos distintos a “ambas” constitui, como vimos de ver, de uma pretensão de lege ferenda, mas não encontra guarida na realidade jurídica atual.*”

A ciência contábil ensina que qualquer aumento nas contas ativas ou diminuição nas contas passivas acarreta o aumento do patrimônio líquido.

A decisão da DRJ assim pronunciou-se:

*“Na espécie, como o incentivo fiscal é operacionalizado por meio de um lançamento contábil de crédito de ICMS, fica assim caracterizado o aumento patrimonial, que, por seu turno, implica na ocorrência do fato gerador da receita como situação jurídica definitivamente constituída (artigo 116, inciso II, do CTN): O argumento do contribuinte de que se trata de mero redutor de custos é falacioso, porque toda receita serve — de uma forma ou de outra — para fazer frente aos custos e, no caso da COFINS e do PIS/Pasep, o simples incremento patrimonial é suficiente para a subsunção à hipótese de incidência (tendo em vista que o fato gerador dessas contribuições é a receita, e não o lucro). Portanto, torna-se sem importância se a receita do crédito presumido de ICMS reduz custos, sendo suficiente o fato de que tal rubrica aumenta o patrimônio do contribuinte.*

(...)

*Ou seja, a legislação relativa à COFINS e ao PIS/Pasep não faz qualquer distinção entre subvenção para custeio e, subvenção para investimento. Aliás, sequer dispensa tratamento específico para as receitas compreendidas no conceito de subvenção, de sorte que tanto ‘as subvenções para custeio’ quanto as ‘subvenções para investimento’ foram trazidas para o campo de incidência das contribuições. Ademais, como inexistente hipótese de*

*exclusão (artigo 1º, §3º, da Lei nº 10.637/2002 e artigo 1º, § 3º, da Lei nº 10.833/2003) ou isenção (artigo 14, caput e §1º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2.001) que contemple as subvenções, a única conclusão possível, em face, do disposto no artigo 97, incisos IV e VI, do Código Tributário Nacional, e de que tais valores efetivamente integram a base de cálculo das contribuições.”*

O Parecer Normativo CST nº 107 de 22/09/1975 analisando sobre qual o tratamento fiscal que deve ser dado à parcela do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias que, a título de incentivo fiscal, é depositada em conta vinculada, sujeita à liberação ou não, dependendo do cumprimento de determinada condição, esclarecia que *“Parcela de ICM que, a título de incentivo fiscal, é depositada em conta vinculada sujeita à liberação mediante o cumprimento de condição é despesa dedutível do exercício em que incorreu e receita operacional do ano de sua eventual liberação (arts. 162, § 1º, e 157, "d" do RIR/66; arts. 162, § 1º e 155, "d" do RIR/75).”*

Assim, tendo demonstrado que o crédito estímulo de ICMS constitui subvenção de custos ou operação e que esta é receita operacional, contribuindo, portanto, para a formação do lucro da pessoa jurídica, consoante a legislação acima já mencionada<sup>2</sup>, e tendo em conta a forma como se apresentam os diplomas legais que disciplinam o regime não cumulativo do PIS e da Cofins (respectivamente, a Lei n.º 10.637, de 2002, e a Lei n.º 10.833, de 2003), não vemos como dar guarida à pretensão de ver excluído, da base de cálculo das mencionadas contribuições, o crédito presumido de ICMS conferido, a título de benefício fiscal, por qualquer estado da federação, pois, em ambos, a base de cálculo é bastante abrangente e 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 (art. 1º, § 1º)**, sem estipular qualquer exceção.

Portanto, diante do que foi acima exposto, conclui-se que não há como respaldar os argumentos da contribuinte acerca do conceito de receita cuja formação leva em conta a existência simultânea de quatro elementos: (a) positividade patrimonial, (b) titularidade e disponibilidade, (c) definitividade e (d) potencialidade de lucro.

Acerca da jurisprudência administrativa trazida por meio do Acórdão nº 202-18.397, ressalte-se que a mesma não constitui norma complementar do Direito Tributário sem uma lei que lhe atribua eficácia normativa, e, portanto, a decisão proferida nesse acórdão não aproveitará em relação a qualquer outra ocorrência, senão, aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Não obstante, cabe esclarecer que referido acórdão afastou a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins das parcelas relativas ao crédito presumido do ICMS e do IPI, por não se constituírem em receitas decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, tendo assim decidido pelo o fato da existência de

<sup>2</sup> conforme estabelece o Regulamento do Imposto de Renda em seu art. 157, letra "d", in verbis:

"Art. 157. Integram a receita bruta operacional (Lei nº 4.506, art. 44):

(...)

d) as subvenções correntes para custeio ou operação recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais;

decisão definitiva proferida pelo STF na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, tendo em vista ter este dispositivo de lei ampliado indevidamente o conceito de receita bruta, violando, por consequência, a noção de faturamento pressuposta na redação original do artigo 195, I, 'b', da Constituição Federal de 1988. Contudo, tal fundamento não se dá quanto aos dispositivos das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 200, cujo conceito de faturamento, abarcando a totalidade de receitas, não teve a inconstitucionalidade decretada judicialmente, haja vista a nova redação dada ao art. 195, I, “b”, da CF, pela Emenda Constitucional (EC) nº 20/1998, prevendo a incidência das contribuições sociais pertinentes sobre a receita.

De outra via, a jurisprudência judicial colacionada, como bem ressaltou a recorrente, não vincula este colegiado. Não se tem conhecimento de que haja decisões definitivas de mérito, quanto ao tema aqui sob análise, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, cuja reprodução seria obrigatória, acaso existissem, pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, em conformidade com o disposto no Art. 62-A do anexo II do RICARF.

#### DA EXCLUSÃO PROPORCIONAL DE ENCARGOS ASSUMIDOS E DOS VALORES RELACIONADOS ÀS CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS DESTINADAS À UEA E AO FTI.

Alternativamente, a contribuinte requereu a exclusão proporcional de encargos assumidos e dos valores relacionados às contribuições financeiras destinadas à UEA e ao FTI. Isso porque, segundo ele, no montante total do crédito estímulo de ICMS tomado pelo impugnante, há parcelas intrínsecas à fruição do benefício fiscal — previstas na própria legislação estadual concessiva do benefício — que não poderiam ser incluídas na base de cálculo da COFINS e do PIS/Pasep.

Nesta questão assumo integralmente a fundamentação posta na decisão recorrida:

*“56. As despesas para cumprimento das condições e dos encargos difusos (estipulados pelo artigo 4º, parágrafo 1º da Lei do Estado do Amazonas nº 2.826/2003 e pelo artigo 22 do Decreto do Estado do Amazonas nº 23.99412003) e as contribuições financeiras destinadas à UEA e ao FTI não podem ser acolhidas para reduzir a autuação, pois não constam do rol exaustivo de créditos discriminados no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.”*

Todos esses argumentos e os não aqui destacados foram devidamente enfrentados pela decisão proferida no Acórdão ora recorrido, cujos fundamentos adoto e ratifico, supletivamente, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>3</sup>.

Assim, ante o fato de não ter a recorrente apresentado nenhuma tese nova capaz de modificar a decisão recorrida, fundamentada em legislação específica acerca da

<sup>3</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Documento assinado digitalmente por Maria da Conceição Arnaldo Jaco, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FABIOLA CAS

03/02/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

SIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 31/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

matéria, deve, assim, ser a decisão de 1ª instância administrativa de julgamento mantida por seus próprios fundamentos.

### CONCLUSÃO

Em face das fundamentações acima postas, conduzo o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora

### Declaração de Voto

#### CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Pedi vista destes autos para melhor me inteirar acerca dos fatos. Conforme esclarecido pela Ilustre Conselheira Relatora, a questão em discussão refere-se à inclusão - ou exclusão - do que seria “receita de subvenção” na base de cálculo do PIS e COFINS.

Dirirjo do voto apresentado em sessão pela I. Conselheira Relatora. No meu entender, nesse caso em específico, inexistente tributação pelas contribuições do PIS e da COFINS sobre os valores dos créditos incentivados (ou estimulados) concedidos pelo Estado do Amazonas.

Em primeiro lugar, importa esclarecer que, ao contrário do interpretado pela relatora, não vislumbro que o presente caso esteja circunscrito ao âmbito da análise da constitucionalidade das leis, o que é defeso a este tribunal, ao contrário. A matéria em discussão, a meu ver, refere-se à interpretação do texto legal, razão pela qual entendo pela competência deste tribunal para análise em comento. Neste particular, concordo com a d. Conselheira Relatora em não conhecer as alegações de inconstitucionalidade por ventura trazidos aos autos.

Ao analisar todo o texto da norma legal, percebe-se que a questão em discussão depende exatamente de conceituar o valor que se pretende tributar como receita, pois é este o critério que define a tributação, tanto que o legislador pretendeu buscar a receita onde quer que esta se encontrasse, mesmo que estivesse registrada em classificação contábil diversa.

*“Lei 10.637, de 30/12/2002.*

*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.” (destaquei)*

Em meu entender, exatamente neste ponto, o legislador deixou de se preocupar com a forma, definindo-se pela essência, acenando que a tributação independe de o valor estar registrado como receita, do que se depreende que mais do que o aspecto formal, importa para a tributação os valores que sejam efetivamente receitas.

A análise do caso em apreço, pela sua peculiaridade, deve ser realizada **em face dos argumentos acolhidos pelo Colendo Supremo Tribunal Federal em recente julgado (RE 606.107) que tratou da incidência do PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS.**

Não obstante naquele caso se tenha uma situação envolvendo empresa exportadora, os fundamentos adotados, por sua natureza, valem para o presente julgamento. Para melhor compreensão, entendo por necessário traçar algumas considerações acerca da análise das características singulares do crédito concedido pelo Estado do Amazonas.

O chamado crédito estímulo do ICMS (art. 13 da Lei nº 2.826/03 do Estado do Amazonas) corresponde a 100% do débito de ICMS incidente sobre cada operação de saída de produtos e foi criado com o intuito de garantir tanto a competitividade de empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus quanto o desenvolvimento do Estado.

O principal ponto a ser observado é que os créditos em questão não são concedidos pura e simplesmente pela realização das operações de saída, mas pressupõem, antes de tudo, o atendimento a diversos outros requisitos, dentre os quais é possível citar:

- (i) *o pagamento compulsório, em pecúnia, de contribuições financeiras à Universidade do Estado do Amazonas (UEA) de 10% do valor do crédito; e*
- (ii) *(ii) o pagamento a um fundo de fomento (FTI) de 1% do faturamento bruto da empresa. (Lei nº 2.826/03, art. 19, XIII, b, item 1 e c, item 2)*

Nota-se nitidamente que há uma contraprestação da empresa para a aquisição dos créditos sendo necessário, para a obtenção do benefício, cumprir com as determinações contidas na legislação estadual.

Verifica-se, ainda, pela natureza das obrigações, que tais determinações não se confundem com meras obrigações acessórias, as quais são muitas vezes instituídas para o próprio controle e acompanhamento da arrecadação por parte da Fazenda Pública. Configuram verdadeiros desembolsos realizados pela empresa que pretende aderir ao programa estadual de créditos.

A meu ver, dada esta especificidade, pode-se conceituar o benefício como espécie de ingresso condicionado. Aliás, duplamente condicionado, haja vista que além da aquisição condicionada, como visto acima, o destino do crédito é o obrigatório abatimento do ICMS devido nas operações futuras.

E aqui me reporto ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no referido precedente (RE 606.107/RS) no sentido 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**”. Tal definição, como ressaltado pela Min. Rosa Weber

em seu voto se encontra alinhada com o conceito clássico de “receita pública” há muito já descrito por Aliomar Baleeiro, que merece transcrição por sua precisão, verbis:

*“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.”*

Dessa forma, em face do referido entendimento externado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, parece-me esvaziada a discussão sobre qual seria a correta classificação contábil do referido crédito, se subvenção para custeio, para investimento, recuperação de custo ou de despesa.

Isso porque, independentemente da classificação contábil adotada, a Suprema Corte definiu o conceito constitucional de “receita bruta” e ao fazê-lo entendeu imprescindível a verificação, no caso concreto, se o ingresso patrimonial se submete ou não a alguma espécie de condição, reserva ou contraprestação pela pessoa que o recebe. Sobre este ponto impõe-se a transcrição do seguinte trecho da ementa do referido julgado, verbis:

“(…)

**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)

E aplicando as balizas ali delimitadas ao caso concreto ora em análise, entendo que o crédito concedido pelo Estado do Amazonas, sob as condições definidas pela Lei Estadual nº 2.826/03 não constitui “receita bruta” para fins da incidência das contribuições do PIS e da COFINS, precisamente por não ser concedido “sem reservas ou condições” e por não representar elemento novo e positivo.

Nesta linha de que **o conceito de receita bruta independe do que está classificado contabilmente como receita**, além do referido precedente do STF – firmado sob a sistemática do artigo 543-B do CPC – está 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, que se encontra expressa no seguinte precedente: MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

“CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTU 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)

Ainda, especificamente no sentido de que os créditos decorrentes de subvenção não integram o conceito de receita, está a jurisprudência desta casa, conforme julgado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção, que analisou situação idêntica, inclusive envolvendo a mesma empresa, cuja ementa, no que nos interessa, restou assim redigida (...)

*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)*

Na mesa linha se posicionou a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção no acórdão abaixo transcrito<sup>4</sup>: “(...)

*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)*

Neste sentido, reconheço que os créditos incentivados de ICMS concedidos pela Lei Estadual nº 2.826/03 do Estado do Amazonas não constituem “receita bruta” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e da COFINS, na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 606.107 / RS – firmado sob a sistemática do artigo 543-B do CPC.

Importante registrar que não me parece ser o caso de aplicação do artigo 62-A do RI/CARF, pois a matéria analisada pelo Supremo no RE 606.107 / RS não é idêntica à ora analisada, todavia, adoto os fundamentos então externados que, a meu sentir, aplicam-se inteiramente à espécie.

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

<sup>4</sup>No mesmo sentido os Acórdãos nº 203-13050, Recurso nº 136271, sessão de 02/07/2008, e 203-13.634, Recurso nº 253.724, sessão de 02/12/2008, bem como da Declaração de Voto conjunta no Acórdão nº 203-09705, Recurso nº 124.791, sessão de 10/08/2004.

CÓPIA