



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

Processo nº 10283.720827/2008-23
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.432 – 3ª Turma
Sessão de 27 de janeiro de 2016
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO POR GOVERNO ESTADUAL NÃO ENQUADRÁVEL COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS NÃO CUMULATIVOS.

O valor de incentivo fiscal concedido por Governos estaduais que não se vincule à efetiva implantação ou ampliação de empreendimento caracteriza-se como subvenção para custeio e deve ser registrado contabilmente como receita integrante da base de cálculo de contribuições devidas sobre a totalidade das receitas auferidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Demes Brito, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Fez sustentação oral o Dr. Marcelo Reinecken de Araújo, OAB/DF nº 14.874, advogado do sujeito passivo. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Maria Teresa Martínez López.

Henrique Pinheiro Torres – Presidente Substituto

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Gilson Macedo Rosenberg Filho, Demes Brito, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, e Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Nokia do Brasil Tecnologia Ltda contra o Acórdão nº **3302-002.398**, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que negou, pelo voto de qualidade, provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, entendendo, entre outros, que os incentivos de restituição e de créditos presumido e estímulo do ICMS, concedidos pelo Estado do Amazonas – caracterizam-se como subvenção, integrando a base de cálculo do PIS.

Para melhor elucidar, trago a ementa consignada pelo Colegiado naquele julgamento (Grifos meus):

“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 possuía 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.

VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A vinculação da autoridade administrativa à legislação tributária 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.

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) nº 1.939, de 1989, e nº 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.”

Para melhor compreensão dos pontos apreciados naquele julgamento, importante trazer breve histórico do ocorrido:

- Na origem, foram lavrados Autos de Infração para exigência de PIS e COFINS decorrentes, segundo a fiscalização, da não contabilização, como receita, dos créditos escriturais incentivados de ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas, na forma de crédito presumido, denominado estímulo ICMS, por meio do Decreto Concessivo 24.206/04, nos termos da Lei 2.826/03 regulamentada pelo Decreto 23.994/03;
- A fiscalização entendeu que os valores de benefício fiscal representariam receita passível de tributação pelo PIS e pela Cofins, nos termos da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03;
- O sujeito passivo trouxe argumentação que o benefício fiscal não possui natureza de receita, considerando que o crédito estímulo de ICMS não apresenta traços essenciais que deverão estar presentes na identificação de uma receita, tais como, positividade patrimonial, titularidade e disponibilidade, definitividade e potencialidade de lucro;
- A DRJ/BEL julgou improcedente as impugnações, mantendo os créditos constituídos por meio dos Autos de Infração;
- Após apresentação do recurso voluntário com as, entre outras, alegações tratando da natureza do benefício fiscal, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, decidiu que o benefício deveria ser incluído na base de cálculo das contribuições.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, requerendo a reforma do acórdão recorrido, para, após definição se os mencionados créditos escriturais (ou presumidos) de ICMS devem ou não ser considerados como receita para fins de incidência de PIS e de Cofins, independentemente da classificação desses créditos presumidos como subvenção ou recuperação de custos ou despesa, seja considerado improcedente os Autos de Infração que deram origem aos Processos Administrativos de nºs 10283.720827/2008-23 e nº 10283.720828/2008-78 – juntados por anexação.

O apelo do sujeito passivo foi admitido integralmente, nos termos do Despacho de fls. 950/955 apreciado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção desse Conselho em exercício à época que, entre outros, após análise, traz que, nos termos das

ementas e do teor das decisões dos acórdãos paradigmas, evidente é a divergência quanto à possibilidade da incidência de PIS e da Cofins, ambos não cumulativos, sobre o benefício fiscal estadual - crédito presumido/estímulo de ICMS.

A Fazenda Nacional tomou conhecimento dos autos, apresentando Contrarrazões às fls. 957 a 969, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto, destacando, entre outros, que os incentivos de restituição e de créditos presumido e estímulo do ICMS, concedidos pelo Estado do Amazonas com base nas Leis 1.939/89 e 2.826/03, caracterizam-se como subvenção, integrando a base de cálculo do PIS/Pasep. E que tal subvenção não é de investimento, devendo ser oferecida à tributação do PIS/COFINS na forma do art. 3º, *caput*, da Lei 9.718/98, por se tratar de receita operacional, ou seja, faturamento em sentido estrito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

O Recurso é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade integral do recurso. O que concordo com a análise feita através do Despacho de fls. 950/955 apreciado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3º Seção desse Conselho em exercício à época.

Eis que, quanto à divergência interpretativa, procede o conflito assinalado pelo recorrente, considerando o exame do acórdão divergente nº 3302-002.398, pois se constatou interpretação diferente em relação aos acórdãos paradigmas indicados— qual seja, de que o crédito de ICMS não se constitui em entrada de recursos, não podendo ser assim considerado – o que, por conseguinte, os valores escriturados a título de crédito de ICMS não compõe a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

As contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional devem ser consideradas, pois tempestivo.

Após discorrer sobre a admissibilidade do Recurso Especial, passo a analisar o cerne da lide trazida nesse recurso, qual seja, se os mencionados créditos escriturais (ou presumidos) de ICMS devem ser considerados ou não como receita para fins de incidência de PIS e de Cofins, independentemente da classificação desses créditos presumidos como subvenção ou recuperação de custos ou despesa. O que, para o caso em apreço, não importa.

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

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

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

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

1. A questão de os valores correspondentes à transferência de créditos de ICMS integrarem ou não a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas apresenta relevância tanto jurídica como econômica. 2. A matéria envolve a análise do conceito de receita, base econômica das contribuições, dizendo respeito, pois, à competência tributária. 3. As contribuições em

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

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

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

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

Compulsando aos autos do processo, nota-se que o crédito estímulo do ICMS previsto no art. 13 da Lei 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 que entendo, por óbvio, que tais créditos caracterizariam como redução do custo econômico do ICMS – vez que correspondem a 100% do débito do ICMS, em consonância com a fundamentação esposada pelo Supremo Tribunal Federal.

Ademais, importante trazer que a concessão dos créditos pela realização das operações de saída deve observar requisitos criteriosos – quais sejam:

- O pagamento compulsório, em pecúnia, de contribuições financeiras à Universidade do Estado do Amazonas – UEA - de 10% do valor do crédito; e
- 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).

Dessa feita, evidente que para a empresa adquirir os créditos deve também cumprir com as determinações contidas na legislação estadual.

Tal benefício, por conseguinte, caracteriza-se ingresso condicionado, pois além da aquisição condicionada, o destino do crédito é o obrigatório abatimento do ICMS devido nas operações futuras.

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

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

Vê-se 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, haja vista que, independentemente da classificação contábil adotada, a Suprema Corte definiu o conceito constitucional de “receita bruta”, entendendo imprescindível a verificação, no caso concreto, se o ingresso patrimonial se submete ou não a alguma espécie de condição, reserva ou contraprestação pela pessoa que o recebe.

Para melhor elucidar tal entendimento, impõe-se a transcrição de trecho da ementa do referido julgado, *in 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)”

Em linha com esse entendimento, nota-se que o crédito concedido pelo Estado do Amazonas, sob as condições definidas pela Lei Estadual 2.826/03 não constitui “receita bruta” para fins da incidência das contribuições do PIS e da COFINS, pois não é concedido “sem reservas ou condições” e não representa elemento novo e positivo.

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

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

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

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

Cabe trazer que em consonância com o entendimento 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 – a jurisprudência pacífica de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, como inclusive ressaltado pelos Ministros Teori Albino Zavascki e Luiz Fux ao proferirem seus votos (Grifos meus):

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

I "Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do

art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).

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

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

IV Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

V Recurso especial improvido.” (Grifou-se)

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

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

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

Sendo assim, tem-se claro que o conceito de receita bruta independe do que está classificado contabilmente como receita, se subvenção ou recuperação de custo. A discussão, de per si, gira em torno da abrangência dos

conceitos de receita e faturamento para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS e, no caso dos créditos de ICMS provenientes de benefícios fiscais.

Forçoso negativamente também considerar como receita para fins de tributação das contribuições a redução de custo proveniente do benefício fiscal do ICMS em análise, pois natureza jurídica de receita não possui, vez que precisamente não foi concedido “sem reservas ou condições” e por não representar elemento novo e positivo

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

1. 1ª Regra Matriz – relação obrigacional Autoridade Fazendária/Contribuinte:
 - 1.1. Hipótese:

Critério Material: auferir receita.

Critério Espacial: perímetro nacional;

Critério temporal: mensal
 - 1.2. Consequente:

Critério Pessoal: (i) sujeito ativo, Estado – via “autoridade fazendária”; (ii) sujeito passivo – quem aufere receita bruta.

Critério Quantitativo: alíquota de 3,65% sobre a receita bruta
2. 2ª Regra Matriz – dever de lançamento pela Administração:

Hipótese:

Critério Material: ser autoridade fazendária

Critério Espacial: perímetro nacional;

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

Consequente:

Critério Pessoal: Estado – autoridade fazendária

Critério Prestacional: realizar o lançamento
3. 3ª Regra matriz: sancionadora do não pagamento

Hipótese:

Critério material: não pagar a importância devida;

Critério Espacial: perímetro nacional

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

Consequente:

Critério pessoal: Estado – autoridade fazendária e pessoa jurídica que auferir receita bruta

Critério Prestacional: pagar com multa e juros de mora.

Depreendendo-se da análise da regra matriz de incidência, é possível identificar que o critério material constante da 1ª Regra Matriz de Incidência Tributária somente se satisfaz para quem efetivamente auferir receita. Portanto, crucial afastar o benefício fiscal do ICMS da tributação das contribuições, pois não se configura juridicamente como tal, independentemente do registro contábil adotado ou adotável.

O que, na hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão e que, portanto, dever-se-ia tributar o referido crédito pelo PIS e Cofins - pois de receita auferida não se trata, mas de um ingresso que configura a recomposição do patrimônio, até então decomposto pelo custo arcado com o pagamento do tributo.

Tanto é assim – recomposição do patrimônio - que o crédito corresponde a 100% do débito de ICMS incidente sobre cada operação de saída de produtos.

Indiscutível que seu efeito econômico não caracteriza nova riqueza, comportando somente a recomposição do patrimônio anteriormente desfalcado ou recomposição da mesma disponibilidade preexistente.

Sendo assim, o crédito do ICMS não ostenta natureza de receita ou faturamento, mas mera recomposição do patrimônio na forma de incentivo fiscal concedido pelo Estado, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Vê-se que a operação de obtenção dos créditos, considerando até mesmo a essência contábil e sua primazia, deve ocorrer com a escrituração na contabilidade da empresa para posterior utilização. O que, por consequência, deve-se escriturá-los em contas patrimoniais, visto que, os créditos não utilizados se constituem em meros direitos. E não devem ser registrados como ingresso de receitas, compondo o seu resultado.

Dessa forma, é de se esclarecer que pela essência econômica, a correta classificação contábil dos r. créditos de ICMS deveria considerar seu registro em contas patrimoniais.

E, em respeito a Regra Matriz de incidência das contribuições ao PIS e Cofins, bem como a análise da essência do crédito de ICMS, não há que se falar em tributação, pois forçoso se tributar tais direitos pelas r. contribuições.

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

“[...]

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS DO ICMS. BASE DE CÁLCULO.

Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita.

Recurso Voluntário Provido” (grifou-se)

(Acórdão nº 340300.799, P.A. 10283.000091/200521, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, julgado em 03.02.2011)”

E o posicionamento exarado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção no acórdão abaixo transcrito4: “(...)

“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 3401001.976, P.A. 11618.000542/200563, Redator para acórdão Conselheiro Emmanuel Carlos Dantas de Assis, julgado em 26.09.2012)”

Em vista de todo o exposto, reconheço que os créditos incentivados de ICMS concedidos pela Lei Estadual 2.826/03 do Estado do Amazonas não constituem “receita” 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 – pois o crédito de ICMS não se constitui entrada de recursos passível de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte,

É como voto.

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Voto Vencedor

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Incumbiu-me a Presidência da difícil missão de demonstrar por que o colegiado dissentiu do bem elaborado voto da dra. Tatiana. Provavelmente tal escolha se tenha dado por já ter eu, no passado, proferido votos no sentido de incentivos estaduais semelhantes, a exemplo daqueles que existem nos estados do Ceará e da Bahia, constituírem receita e receita tributável pelas contribuições que tenham na totalidade da receita auferida sua base de cálculo.

Para começar, pois, trago os fundamentos genéricos daqueles votos para, depois, passar à análise das especificidades deste sob análise e das implicações da decisão do STF que embasou, em grande medida, o voto da dra. Tatiana.

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

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

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

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

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

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

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

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

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

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

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

III - prêmio na emissão de debêntures;

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

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

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e

as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou

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

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

2.12 – Observa-se que a subvenção para investimento apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o “animus” de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a **efetiva e específica** aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Mais adiante em seu item 2.14:

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

Resta ainda definir se essa inclusão das subvenções no resultado operacional, se de custeio, e não-operacional, se para investimento, implica sua tributação pela COFINS, após a edição da Lei nº 9.718/98. É que entendem alguns que, mesmo integrando o resultado operacional, não se conformariam a um conceito de receitas, mais restritivo, que exigiria uma efetiva

*contraprestação em bens ou serviços por parte da recebedora dos recursos. Essa linha de raciocínio pretende estabelecer uma distinção entre acréscimo patrimonial, o gênero, e receitas, definindo-as como espécie daquele, que incluiria ainda as recuperações de despesas, as subvenções e as doações. Pode-se encontrar na literatura contábil exemplo (embora aparentemente isolado) de tal definição, na seguinte conceituação*¹

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

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

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

beneficiária da transferência.

Essa determinação do órgão responsável pelo disciplinamento do exercício da contabilidade no nosso País, ratifica, como não poderia deixar de ser, o que já vem expresso na norma legal específica do assunto, qual seja a Lei nº 6.404/76:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

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

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

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

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

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

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente

quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

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

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

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

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

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

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

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

1.4 - Dos objetivos da Contabilidade

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

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

“despesas”. Já os aspectos qualificados como “financeiros” concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

E mais adiante:

2.6.1 - As variações patrimoniais e o Princípio da Competência

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

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

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

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

Por tudo quanto exposto, não parece haver dúvida de que, sendo as subvenções para custeio, RECEITAS integrantes do sub-grupo

dos Resultados Operacionais, estão englobadas no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS após o advento da Lei nº 9.718/98.

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

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

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

Destarte, a meu ver, tais incentivos, genericamente falando, se caracterizam pela colocação à disposição do beneficiário de determinado valor pelo Estado concedente, valor esse cuja aplicação é, no mais das vezes, vinculada a certas condições ou destinações. Tudo isso não obstante, continuam a se classificar contabilmente como receitas, desde que tal destinação vinculada não seja a própria implantação ou a ampliação do parque fabril, isto é, os recursos não entram na beneficiária como recursos de capital.

E receitas sendo, não se podem excluir da base de cálculo das contribuições que a tenham na totalidade da receita auferida como é o caso do PIS não cumulativo ora discutido, a menos que tal exclusão fosse expressamente prevista.

Postas tais premissas, e passando agora à análise do caso concreto, acentua a relatora que

1) há uma vinculação dos recursos recebidos, que não podem ser aplicados livremente pelos beneficiários;

2) não constituem eles ingresso de valor novo;

3) a situação é semelhante àquela abordada pela Ministra Rosa Weber.

Peço vênica para discordar de todas as três.

Primeiramente, como salientado no voto que transcrevi, não é a vinculação da aplicação dos recursos que os faz não serem receitas. Apenas deixam de o ser quando classificáveis como capital, o que exige que só possam ser aplicados na implantação ou ampliação dos empreendimentos, o que, mais uma vez, não é o caso.

Em seguida, também não posso concordar com a afirmação de que não constituam novo ingresso, e nisso reside, aliás, uma das diferenças para a modalidade tratada pela Ministra Rosa Weber. Deveras, neste tipo de incentivo, o que se tem é um valor gerado pelo Estado, que independe totalmente das operações de compra realizadas pelo beneficiário; ele depende, ao contrário, das operações de saída, já que o incentivo visa, exatamente, a "zerar" o débito de ICMS, disfarçando uma isenção plena ou redução de alíquota a zero, submetidas que estão, ambas, a aprovação pelo CONFAZ.

O terceiro ponto, já adiantei, é o mais relevante: os incentivos aqui discutidos NÃO são equivalentes àquilo que se decidiu no STF. Lá o que se discutia era se a mera destinação de créditos de ICMS legitimamente tomados pelo estabelecimento, isto é, créditos por efetivas entradas tributadas, mas que não podem ser utilizados no abatimento do imposto devido pelas saídas porque desoneradas essas em virtude da imunidade, se essa mera destinação em aquisição de outras mercadorias, repito, constituiria receita ou não.

Concordo com a dra. Tatiana que é possível ler (com bastante esforço, diga-se) no voto da Ministra Rosa Weber, que aquela destinação especial não transforma em receita o que antes (créditos escriturais de ICMS) receita não era. E digo que essa leitura é difícil porque igualmente baseado o voto da Ministra na imunidade. Ora, só se pode falar de imunidade se primeiro o valor for receita; se receita não é, é caso de simples não incidência.

Não obstante a aparente contradição, fato é que as situações são bastante dessemelhantes: naquela enfrentada pelo STF tem-se um valor já corretamente escriturado pelo contribuinte como crédito de ICMS e que ele aplica na aquisição de bens, transferindo-o a terceiros, por expressa autorização do ente tributante, o qual, em outra circunstância, teria de o restituir ao exportador. Já no incentivo aqui discutido nenhum valor está previamente reconhecido pelo beneficiário: ele só nasce à medida que o beneficiário pratica operações de saída autorizadas pelo ente tributante, não estando vinculado e sendo independente daquele crédito escritural registrado pelo beneficiário em razão de suas compras. Em suma, lá de ingresso novo não se cogita; aqui, é exatamente disso que se trata.

A outra distinção já foi reconhecida pela própria relatora: ali se tratava de operações de exportação e esse foi um dos motivos da Ministra para declarar a impossibilidade de as contribuições o alcançarem. Aqui se tributam valores movimentados dentro do País.

Tais considerações espelham razoavelmente - assim espero - as razões do colegiado para manter a decisão da Turma, sendo esse, pois, o acórdão que fui incumbido de redigir.

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Redator para o acórdão.