



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

Processo n° 10320.720718/2014-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.618 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria PIS E COFINS
Recorrente COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2009 a 31/12/2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO, MOTIVOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Não merece prosperar o lançamento que não observa os requisitos dispostos no Art. 142 do CTN, porque dificulta a defesa do contribuinte e fere disposição expressa. Contudo, se verificado que a partir do lançamento o contribuinte poderia ter apresentado seu direito ao crédito por meio de planilhas e documentos e combatido a acusação enfrentando os períodos glosados, mas assim não procedeu, o lançamento pode ser mantido.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E REDUÇÃO DO TRIBUTO. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS e reduções foram conferidos, durante a vigência de Termo de Acordo e Protocolo de Intenções com o PRODESIN do Estado de Alagoas, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das indústrias da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2009 a 31/12/2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO, MOTIVOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Não merece prosperar o lançamento que não observa os requisitos dispostos no Art. 142 do CTN, porque dificulta a defesa do contribuinte e fere disposição expressa. Contudo, se verificado que a partir do lançamento o contribuinte poderia ter apresentado seu direito ao crédito por meio de planilhas e documentos e combatido a acusação enfrentando os períodos glosados, mas assim não procedeu, o lançamento pode ser mantido.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E REDUÇÃO DO TRIBUTO. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS e reduções foram conferidos, durante a vigência de Termo de Acordo e Protocolo de Intenções com o PRODESIN do Estado de Alagoas, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das indústrias da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

(assinatura digital)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

(assinatura digital)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: WINDERLEY MORAIS PEREIRA (Presidente), JOSE LUIZ FEISTAUER DE OLIVEIRA, MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, CASSIO SCHAPPO, ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA, PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA E TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 2041 em face da decisão de primeira instância da DRJ/SP de fls. 2009 que manteve o lançamento do PIS e Cofins não cumulativo, diante de indícios de falta ou insuficiência de recolhimento em razão da não inclusão de receitas de crédito presumido de ICMS, crédito de aquisição no mercado interno supostamente constituído indevidamente em razão de despesas com frete na venda e possível crédito

descontado indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores. A autoridade lavrou o Auto de Infração de PIS às fls. 03 e o de Cofins às fls. 10.

Como é de costume desta Turma de julgamento a transcrição do relatório do Acórdão de primeira instância, segue para apreciação conforme fls. 2009 apontadas acima:

“Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS fls. 02/19, que constituiu o crédito tributário total de R\$ 4.606.102,69, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/03/2014. As mesmas infrações fundamentaram lavratura de Auto de Infração da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, com o objetivo de retificar o saldo de créditos do regime não-cumulativo.

No Termo de Encerramento de Ação Fiscal, após relatar o desenvolvimento da ação fiscal e os fatos que levaram à constituição de créditos do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, a autoridade fiscal passa a discorrer sobre os fundamentos do lançamento das contribuições sociais nos seguintes termos:

IV.1 Receitas com Crédito Presumido do ICMS

110. A empresa não incluiu na apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS, dos períodos de apuração dos anos de 2009 e 2010, as receitas com crédito presumido do ICMS obtidas por participar do programa de incentivo fiscal do ICMS do Estado das Alagoas - PRODESIN; incorrendo, portanto, na infração de falta de inclusão nas bases de cálculo.

111. A legislação das Contribuições para o PIS e COFINS determina que deve ser incluído na sua base de cálculo o faturamento da empresa, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Compreendendo 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.

...

114. Ademais, as receitas que não integram a base de cálculo são unicamente às definidas pela lei, e as receitas provenientes dos incentivos das subvenções fiscais, como obtidas pela fiscalizada, não se encontram entre as excetuadas na norma de regência dessas Contribuições.

...

116. Os créditos Presumidos do ICMS representam "efetiva receita para a empresa" e, como tal, devem ser oferecidos à tributação do PIS e da COFINS.

117. Acontece que as planilhas de apuração do PIS/COFINS apresentadas pela fiscalizada demonstram que essa não incluiu

esses valores dos créditos presumidos do ICMS nas bases de cálculos dessas contribuições.

...

121. A não inclusão das receitas oriundas dos créditos presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS reduziu indevidamente os valores devidos dessas contribuições, desse modo, essas receitas serão levadas à tributação, de ofício, por esta fiscalização, para a constituição dos créditos tributários dessas contribuições (...).

...

IV.2 Glosa de Crédito do PIS/COFINS

122. Na análise das planilhas apresentadas pela empresa, utilizadas para apuração dos valores devidos do PIS e da COFINS", referente aos períodos de apuração objeto desta fiscalização (01/2009 a 12/2010), observamos a apuração de créditos descontados na rubrica "Despesas com Frete na Venda" em valores superiores aos apurados por esta fiscalização (com base nos seus assentamentos contábeis) nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2010.

123. Os valores dos créditos apurados a maior pelo contribuinte foram glosados, gerando ora glosa de crédito constituído indevidamente no mês (infração 0002), ora glosa de crédito descontado indevidamente no mês (infração 0004) (...).

124. Os créditos indevidamente apurados pela fiscalizada serão objeto de glosa por esta fiscalização através da lavratura de autos de infração específicos, nesta data.

IV.3 Desconto Indevido de Crédito do PIS/COFINS

125. Em decorrência de descontos de ofício de créditos em períodos anteriores, para reduzir os valores das infrações identificadas por esta Fiscalização, apuramos que o contribuinte descontou indevidamente créditos da COFINS nos seguintes meses e valores:

jan/10-66.747,28

fev/10-286.168,49

mar/10-10.076,00

jul/10-74.686,62

IV.4 Desconto Indevido de Crédito da COFINS – Despesa com Fretes na Venda.

126. Conforme já descrito no tópico IV.2 o contribuinte descontou indevidamente créditos relativos á despesa com fretes na venda. Os valores dos créditos apurados a maior pelo contribuinte foram glosados, gerando ora glosa de crédito constituído indevidamente no mês (infração 0002), ora glosa do crédito descontado indevidamente no mês (infração 0004).

...

IV.5 Reconstituição dos Valores Devidos do PIS e da COFINS com os Ajustes das Infrações Detectadas pela Fiscalização

...

131. Em decorrência das infrações identificadas, os valores do PIS e da COFINS foram reconstituídos por esta Fiscalização, considerando os eventuais saldos de créditos existentes, conforme apuração no demonstrativo "Reconstituição dos Valores do PIS/COFINS".

132. Após os ajustes efetuados por esta fiscalização (infrações, descontos de créditos de ofício), restou um crédito remanescente em 31/12/2010 para o PIS de R\$ 123.401,47 e para a COFINS de R\$ 0,00, ficando a empresa intimada a proceder os devidos ajustes nos seus controles.'

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em sua própria síntese, que:

'a. São indevidas as glosas de créditos do PIS e da COFINS sobre despesas com frete na venda, uma vez que a legislação tributária permite o desconto de créditos tributários nesta hipótese, não havendo nos autos de infração qualquer motivação apresentada que justifique ou esclareça a razão da glosa procedida pelo lançamento; e

b. o incentivo conferido pelo Estado de Alagoas, ao abrigo do denominado Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas - PRODESIN, instituído pela Lei nº 5.519/93, consistente dentre outros na concessão de créditos presumidos de ICMS, destinada-se à "promoção de meios e ao oferecimento de estímulos voltados à expansão, ao desenvolvimento e à modernização das indústrias alagoanas", revestindo a condição de subvenção para investimento, legitimamente outorgada à CBA (sucedida pela IMPUGNANTE) pela Resolução CONEDES nº 22/2007, para fins de implantação de unidade fabril no bairro do Benedito Bentes, em Maceió, como adiante fartamente se demonstrará e, como tal, não correspondem a receitas tributáveis em matéria de contribuições para o PIS e a COFINS (DOC. 4 e 5)."

O Acórdão de primeira instância, dessa DRJ/SP de fls. 2009, foi publicado com a seguinte Ementa:

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

Período de apuração: 01/11/2009 a 31/12/2010

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da

pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA.

As subvenções tributárias concedidas pelas unidades federadas compõem a base de cálculo da contribuição no regime da não-cumulatividade, tendo em vista que o faturamento mensal corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou de sua classificação contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2009 a 31/12/2010

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA.

As subvenções tributárias concedidas pelas unidades federadas compõem a base de cálculo da contribuição no regime da não-cumulatividade, tendo em vista que o faturamento mensal corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou de sua classificação contábil.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido."

Os autos foram distribuídos para este Conselheiro e pautados para julgamento em acordo com as regras regimentais.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, deve ser conhecido o tempestivo Recurso Voluntário, assim como considerar a qualidade do contribuinte como sucessor da CBA - CIA DE BEBIDAS E ALIMENTOS DO SÃO FRANCISCO (vide fls. 55 a 116 e 131 a 179).

DA PRELIMINAR.

Verifica-se nos autos e no presente relatório que o contribuinte alega em preliminar e solicita a nulidade do lançamento em seu Recurso Voluntário, em razão da autoridade lançadora não ter motivado, explicado ou fundamentado o lançamento nos termos do Art. 142 do CTN, de forma que está prejudicada sua defesa por não existir no lançamento informações suficientes para que o contribuinte possa identificar os fatos ou fundamentos do lançamento e apresentar sua defesa de forma adequada em observação ao devido processo legal.

A nulidade é situação que ofende as determinações legais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Seguir com o presente julgamento no estado em que se encontra poderia resultar em supressão de instância ou ofensa ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa, o que conflita com o disposto no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 do Decreto n. 70.235/723 e art. 2.º da lei n. 9.784/99.

Logo, é preciso determinar se a aparente nulidade na elaboração e preparo dos autos deverá ou não ser sanada ou superada. É preciso entender se eventuais nulidades presentes nos autos realmente possam ser superadas.

Diante desta breve introdução à preliminar, verifica-se que a autoridade fiscal realmente proferiu uma acusação deficiente de motivos, descrição e fundamentos legais com relação aos seguintes tópicos do lançamento: glosa de créditos tomados sobre despesas com frete nas vendas em 11 e 12/10 (fls. 3 do AI de Pis, item 02) e crédito descontado indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em 01 a 06/10 (fls. 10 do AI de Cofins, item 03)

No Termo de Encerramento da Ação Fiscal às fls. 20, onde as descrições e motivações do lançamento deveriam constar, já que não constam nos Autos de Infração, existe uma breve capitulação com título e uma nota de rodapé que remete à planilhas (Documentos 09 a 13 de fls. 1853 e seguintes).

Mais precisamente às fls. 49 a 51 deste Termo de Encerramento da Ação Fiscal pode-se verificar certa ausência de motivação, descrição e fundamentação legal dos tópicos. Desta forma, a acusação fiscal deixou de preparar um lançamento de qualidade e talvez tenha esperado que tal lançamento pudesse ser mantido em recurso administrativo ou até preparado durante o recurso administrativo.

Não existe nos autos fato ou documento que justifique a glosa sobre os créditos supostamente tomados sobre as despesas com fretes nas vendas dos produtos, exceto pela diferença (apontadas nas notas de rodapé e legenda de planilha) entre DACON e DCTF e

o lançamento sobre o suposto crédito descontado indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício. Não estão nos autos a razão pela qual tais créditos teriam sido indevidamente apurados.

Qualquer entendimento diverso ou inovador ao que consta no lançamento certamente configuraria a modificação do lançamento, o que é vedado conforme dispões o Art. 146 do CTN:

"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

E diante do exposto, para frisar ainda mais a importância da qualidade do lançamento, é importante mencionar que a legislação permite a tomada de crédito sobre as despesas com fretes nas vendas das mercadorias, conforme o disposto no Art. 3.º, IX, da Lei 10.833/2003.

Contudo, considerando que a defesa administrativa necessariamente tem de partir do contribuinte e não do colegiado deste Conselho, ressalvadas as devidas matérias de ordem pública e os lançamentos de conteúdo ilegal ou não permitido por lei, verifica-se no caso em concreto que o contribuinte poderia ter enfrentado tanto os períodos glosados (11 e 12/10) na rubrica "Despesas com frete na venda" quanto os períodos glosados (01 a 06/10) sob a acusação de crédito descontado indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício.

A partir dos documentos 9 a 13 da fiscalização, fls. 1853, fls. 20 e 49 a 51, assim como nas folhas apontadas acima, é possível concluir que a fiscalização apurou diferença entre a Dacon e DCTF, assim como realizou compensações de ofício e alterou a apuração, situação que deveria ter sido analisada pelo contribuinte e contestada por meio de cálculos, planilhas e documentos, com o objetivo de provar que os créditos não foram indevidos.

Assim, mesmo em observação ao disposto no Art. 142 do CTN, merece prosperar o lançamento nos tópicos que tratam da glosa sobre os créditos de despesas com fretes na venda de mercadorias e sobre o crédito descontado indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício.

Não merece provimento a preliminar para cancelar estas exigências.

SUBVENÇÕES ESTATAIS – CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NATUREZA JURÍDICA - BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVA.

De forma objetiva, o centro da discussão e possível solução desta lide está em definir se tais subvenções de investimento possuem o caráter de receita e se devem ou não integrar a base de cálculo do Pis e Cofins no regime não cumulativo.

É claro, antes de tratar de matéria puramente propedêutica, é preciso verificar nos autos se os fatos, documentos e legislação permitem qualquer conclusão a respeito.

Dito isto, verifica-se que tal ponto de controvérsia foi apresentado no AI de Pis às fls. 3 e seguintes, no AI de Cofins às fls. 10 e seguintes e no decorrer do Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 20 e seguintes, mais especificamente nas fls. 46 e seguintes.

O lançamento resumiu sua acusação no sentido de que o contribuinte escriturou tais subvenções como receita (vide fls. 22 a 28), mas excluiu da apuração da base de cálculo do Pis e Cofins tais valores.

Assim, não sendo a subvenção de investimento uma das hipóteses previstas em lei de exceção ao conceito de receita tributável para as contribuições ("as receitas que não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS estão especificadas no § 3º do art. 1.º da Lei nº 10.637/2002 e as receitas que não integram a base de cálculo da Contribuição para a COFINS, no § 3.º do art. 10 da Lei nº 10.833/2003"), tais valores deveriam constar na base de cálculo e foram cobrados. Entendimento que estaria amparado por várias soluções de consulta.

É fato que tais créditos presumidos de ICMS foram conferidos pelo Estado de Alagoas, durante a vigência do programa de desenvolvimento integrado do Estado de Alagoas - PRODESIN, amparado pela Lei 5.519/93, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das indústrias da região (vide a própria Lei, fls. 378, 1996 e 1997 com a concessão do benefício).

Alegou o contribuinte que tal crédito tem condição de subvenção de investimento, uma vez que é concedido sob a condição de prévia implantação de parque fabril.

Diante da descrição do lançamento em confronto com as alegações do contribuinte, verifica-se que não há qualquer controvérsia com relação à característica de subvenção de investimento deste ingresso contábil, assim como não há controvérsia sobre os fatos apresentados acima.

Há controvérsia quanto à aplicação do Art. 21, § ún, I, da Lei 11.941/09 que instituiu o Regime Tributário de Transição RTT, utilizado tanto pela DRJ para manter o lançamento, quanto utilizado pelo contribuinte para derrubar o lançamento.

Pois bem, tal dispositivo é claro ao determinar que "**poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público**". Além de claro, é vigente e aplicável ao caso e ao contribuinte (optante ao RTT) na época dos fatos.

Conforme fls 22 **verifica-se que tais ingressos foram registrados nas contas de resultados** - Balanço Patrimonial e Resultado do Exercício - e verifica-se em fls. 390, Documento 07 o mesmo. As contas exatas são as seguintes: Reservas de Incentivos de ICMS as fls. 23 e Receitas com Crédito Presumido de ICMS Lei 5.671/95 as fls. 28.

A partir desta constatação já se torna desnecessário tratar da natureza do ingresso, uma vez que a atividade deste conselho é vinculada e deve observar a aplicação de disposição expressa que neste caso, é suficiente para que o lançamento não prospere.

Mas não são todos os casos em que tal dispositivo pôde ser aplicado, o que levou inúmeros julgamentos deste Conselho a debater a natureza das subvenções de investimento para fins de incidência das contribuições sob o regime não cumulativo e decidir

pela possibilidade da exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins (a exemplo os recentes Acórdãos 9101-00.566 CSRF, 3402-003.042, 3301-002.970 e 3402-002904).

Possui uma lógica nobre entender que um incentivo fiscal concedido por um Estado, para o desenvolvimento de uma região, não seja tributado pela União. É exatamente esta a situação presente nos autos, situação em que a União pretende incluir na base de cálculo das contribuições de sua competência um incentivo fiscal concedido pelo Estado de Alagoas.

Tais valores representam mero ingresso na contabilidade do contribuinte, com roupagem de ressarcimento e não de receita, porque o contribuinte adianta o investimento da construção e instalação do parque fabril e o Estado lhe assegura o reembolso dos valores gastos através dos incentivos.

Diante de alguns precedentes deste Conselho, como os 203-13.634, 203.13-050 e 3401001.976, assim como diante da legislação e das normas de Direito Tributário correlatas e da semântica tributária e contábil, é possível concluir que os incentivos tributários são redutores de despesas (do saldo devedor), recuperações de custos e não receita ou faturamento, ainda mais se feitos de forma escritural, como é o caso do contribuinte.

Considerando o disposto no Art. 113 do CTN, tal valoração do fato apresentada é mais importante do que meras questões contábeis, se a subvenção deverá ser registrada como receita ou não, por exemplo. Mesmo porque a legislação é complexa e a jurisprudência neste Conselho não é definida por uma posição ou outra, como se pode verificar dos seguintes precedentes: 9101-001.798, 9101-002.329, 9101-001.094 e 9101-002.335.

Neste Conselho de discutiu se a subvenção foi mantida em reserva de capital ou distribuída, se é subvenção para custeio ou de investimento, se ocorreu em tempo e concomitância com a fruição do benefício e investimento, se houve contrapartida e sanção no descumprimento das regras do benefício, se os requisitos para ser considerado subvenção de investimento foram cumpridos (intenção do estado, efetiva aplicação e titularidade do empreendimento) e se o investimento foi realizado em bens e direitos do ativo imobilizado.

Contudo, o que se verifica diante destas constatações é que a União, por meio das autuações fiscais, trabalha para ter um controle dos incentivos fiscais estaduais de forma que possa verificar se as mencionadas subvenções, para investimento ou custeio, ocorreram e se o Pis e Cofins estão sendo corretamente adimplidos ou não.

O procedimento da União é correto porque esta é competente, contudo, a indefinição da jurisprudência neste Conselho e a definida jurisprudência no âmbito judicial, em especial do STJ Resp 1.025.833/RS de 2008 e REsp 596212 / PR de 2014, deixa claro que o crédito presumido de ICMS não constitui receita, mas sim recuperação de custo.

Assim, realmente parecem ser poucas as situações em que ocorreu uma mera subvenção para custeio, sem quaisquer contrapartidas exigidas pelo Estado, sem que tais incentivos sejam para fomentar o empreendedorismo, a criação de empregos e o aquecimento da economia do Estado concesso dos benefícios.

De forma socioeconômica e estrutural, parece ter pouca valia a diferenciação de subvenção para custeio ou de investimento como faz crer o antigo Parecer Normativo 112 de 1978, uma vez que a legislação do Pis e da Cofins sob o regime não cumulativo (Leis 10833/03 e 10637/02 com alterações da 12973 de 2014) são claras em delimitar que a base de cálculo é a Receita bruta.

Assim, além da base de cálculo ser limitada ao conceito de Receita bruta, a legislação expressamente exclui da base de cálculo as subvenções para investimento, conforme pode ser verificado a seguir:

“Lei 10833/03:

Art. 1.º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

Lei 10637/02:

Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

Por serem posteriores, por ser Lei e por ser mais benéfica, sua aplicação ao caso em questão é correta e permite a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo das contribuições.

As alterações nas leis 10.637/02 e 10.833/03 em 2014 foram um avanço normativo que permite concluir o contrário do levantando na fiscalização quando afirmou que não há disposição expressa que permita excluir da base de cálculo da Pis e Cofins as subvenções de investimento.

E como já explicado, dentro de uma análise sistêmica, legislativa, jurisprudencial, econômica e social, as possibilidade de existirem incentivos estatais sem quaisquer contrapartidas são poucas e definitivamente, como já demonstrado, não é o caso dos autos, de forma que a subvenção em questão não possa ser configurada como uma subvenção para custeio, nos moldes do Art. 44 da Lei 4506 de 1964 que definiu o conceito de receita bruta para fins de tributação do imposto de renda e incluiu as subvenções para custeio.

É importante considerar, que inclusive para fins de Imposto de Renda, a diferenciação entre subvenção para custeio e para investimento, para fins de incidência do tributo, não encontra fundamento sólido e muito menos consolidado, como pode ser verificado nos seguintes trechos extraídos dos "Fundamentos do Imposto de Renda", de Ricardo Mariz de Oliveira (Capítulo II.8):

Assim sendo, as indagações que restam são as seguintes: neste quadro, considerando os ditames das referidas leis ordinárias fiscais, é possível identificar uma natureza jurídica para as subvenções de custeio de operações, que seja distinta da natureza jurídica das subvenções para investimento? Justifica-se uma diferença de natureza jurídica, se é que existe, tão-somente porque essas duas subespécies de subvenções econômicas se distinguem pelas diversas destinações particulares que têm? Como tanto as subvenções para investimento quanto as para custeio de operações são aportes de recursos externos que provêm de fora do patrimônio empresarial, e não são produtos deste, há alguma justificação jurídica para apenas as primeiras não serem consideradas receitas por essas leis fiscais? Pela mesma razão, ante a modificação introduzida pela Lei n. 11638 na contabilidade das pessoas jurídicas por ela regidas, há alguma razão para também as subvenções para investimento deixarem de ser consideradas transferências patrimoniais?

Estas indagações ainda se completam com mais esta: haverá alguma razão específica para a Lei n. 6404 e para a lei do imposto de renda terem distinguido uma subespécie da outra, e, em caso positivo, essa razão teria alguma relevância para também justificar que apenas uma subespécie não seja considerada receita (ou agora, ambas) ou, ao contrário, a despeito dessa razão, ambas não devem se caracterizar como receita?

Em princípio, e considerando a sua identidade essencial, bem como o gênero e a espécie a que pertencem, ambas as subespécies possuem a mesma natureza jurídica e não devem ser consideradas como receitas, uma vez que receita é o incremento patrimonial que a empresa produz, e não o que vem de fora dela a título de transferência patrimonial, inclusive a título de subvenção para investimento ou de subvenção para custeio de operações.

Mas por fim, é importante registrar que trata-se, no caso dos autos, de um incentivo fiscal, concedido pelo estado no formato de crédito presumido de ICMS com exigências e contrapartidas, de forma que possa sim, ser configurada como uma subvenção para investimento e fomento da região e não como uma subvenção para custeio.

É relevante lembrar que esta própria Turma de julgamento já tratou da matéria e reconheceu que as subvenções para investimento podem ser deduzidas da base de cálculo do Pis e Cofins por não se enquadrarem no conceito de receita bruta ou mesmo de faturamento, conforme Acórdãos 3201-002.228 , 3201-002.229.

E por fim, a respeito da materialidade da incidência das contribuições sociais, dentro da análise sistêmica apresentada neste voto, é importante lembrar que a Carta Magna

também a limitou em receita ou faturamento, conforme pode ser verificado no Art. 195, I, b, transcrito a seguir:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

Merece provimento a alegação do contribuinte neste tópico do lançamento, de forma que deve ser cancelada a cobrança das contribuições sobre as subvenções de investimento.

CONCLUSÃO

Diante de todos o exposto, com fundamento nos Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03, assim como nas jurisprudências judiciais e administrativas apontadas, **vota-se por DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.