



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

**Processo n°** 10380.009928/2004-18  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-003.878 – 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de maio de 2016  
**Matéria** Auto de Infração PIS - Subvenção de incentivos de ICMS  
**Recorrente** M DIAS BRANCO IND COM DE ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/12/2002 a 31/12/2003

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE, CÁLCULO. INCENTIVOS FISCAIS. PROADI PROV1N. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO . REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os incentivos relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS concedidos pelos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte às sociedades empresárias constitui receita da pessoa jurídica, e como tal devem ser escriturados pelo regime de competência para seu reconhecimento, ou seja, mensalmente à medida que for sendo usufruído o incentivo, mediante a dedução do ICMS a recolher. Recurso Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

Henrique Pinheiro Torres – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente)

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pelo Sujeito Passivo ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, em face do Acórdão nº 203-13 200, que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 31/01/1999 a 30/09/1999*

*DECADÊNCIA PIS/PASEP*

*Nos termos da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, de 20/06/2008, é inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a regra que define o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários do PIS/Pasep é a do § 40 do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos a contar da data do fato gerador.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 31/10/1999 a 31/12/2003*

*NULIDADES CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA OBSCURIDADE E DEFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS, INOCORRÊNCIA*

*O auto de infração é claro em apontar que o lançamento decorre de divergências entre o valor devido e o informado em DCTF, especialmente quando os quadros demonstrativos auxiliares evidenciam as rubricas que formam a base de cálculo sobre a qual foi apurado o valor devido encontrado pelo Fisco. As "explicações" mais minudentes efetuadas apenas sobre três matérias não descaracterizam a ocorrência da infração que se originou no fato de não ter a autuada incluído na base de cálculo os valores de outras receitas operacionais. Além disso, ainda que de forma preventiva, a autuada se manifestou pela ilegalidade do alargamento da base de cálculo da contribuição,*

*NULIDADE. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. SUPRESSÃO PELO ENQUADRAMENTO LEGAL CORRETO INOCORRÊNCIA.*

*Não é passível de nulidade o lançamento que, mesmo tendo se referido a dispositivo legal não aplicável à situação, acabou por invocar a outros, pertinentes, o que permitiu à autuada o pleno conhecimento das imputações que lhe foram feitas, tanto que pôde apresentar robusta peça recursal*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL AÇÃO JUDICIAL CONCOMITÂNCIA DE OBJETO RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA PIS/PASEP REGIME CUMULATIVO ALARGAMENTO DA BASE. DE. CÁLCULO. SÚMULA Nº 1*

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo. No caso, a autuada obteve decisão judicial com trânsito em julgado lhe garantindo o direito de submeter à incidência do*

*PIS/Pasep cumulativo apenas as receitas oriundas da venda de mercadorias e de Serviços*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL AÇÃO JUDICIAL CONCOMITÂNCIA DE OBJETO. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. PIS/PASEP REGIME CUMULATIVO ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SÚMULA Nº 1*

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo. No caso, a autuada obteve decisão judicial com trânsito em julgado lhe garantindo o direito de excluir da base de cálculo a parcela do ICMS-substituição tributária pago nas aquisições de trigo em grão e de farinha de trigo adquiridos do exterior ou de Estado não signatário do Protocolo.*

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA . BASE DE CÁLCULO RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS RECEITA BRUTA*

*A diminuição de uma obrigação, originada pelo fortalecimento da moeda nacional, em detrimento da moeda estrangeira à qual está indexada tal passivo, deve ser registrada na contabilidade mediante o débito na conta das obrigações e, como contrapartida, o crédito em conta de receitas, não se admitindo que sejam creditadas contas de despesas*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 31/12/2002 a 31/12/2003*

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE, CÁLCULO. INCENTIVOS FISCAIS. PROADI PROVIN SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO . REGIME DE COMPETÊNCIA.*

*Nos termos do Parecer Normativo CST n 112, de 1979, as subvenções para custeio e para investimento são contabilizadas a credito de receitas, operacionais e não operacionais, respectivamente. De se observai, ainda, o regime de competência para o reconhecimento de tais receitas, ou seja, mensalmente à medida que for sendo usufruído o incentivo, mediante a dedução do ICMS a recolhei.*

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA BASE DE CÁLCULO OUTRAS RECEITAS*

*Conforme o artigo 1º da Lei nº 10637, de 2002, 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*

*AUTO DE INFRAÇÃO RECOLHIMENTOS EFETUADOS APÓS O INICIO DA AUDITORIA FISCAL ESPONTANEIDADE*

*Os recolhimentos efetuados pela autuada após o início dos trabalhos de fiscalização não tem o condão de modificar os valores constituídos pelo auto de infração, visto que perdida a espontaneidade, não obstante*

*devam ser considerados para fins de amortização do crédito tributário então constituído*

*Recurso provido em parte*

Foram interpostos Embargos de Declaração pelo sujeito passivo, por alegada *contradição* no acórdão 203-13.200, que resultaria numa *obscuridade*, que foram rejeitados (despacho às fls. 898 a 902).

Em breve síntese do litígio, trata-se de auto de infração lavrado para a constituição de crédito tributário do PIS/Pasep, na sua incidência cumulativa, relativo aos períodos de apuração de 31/01/1999 a 30/06/2002, e 31/08/2002 a 30/11/2002, e na sua incidência não cumulativa, relativo aos períodos de apuração de 31/12/2002 a 31/12/2003, em decorrência da não inclusão na base de cálculo da contribuição, (i) de parcelas do ICMS Substituição Tributária; (ii) de variações monetárias ativas correspondentes a ganhos registrados por conta da diminuição de dívida indexada em moeda estrangeira; (iii) subvenções auferidas a título de incentivo fiscal dos estados do Ceará e do Rio Grande do Norte (Provin e Proadi); e (iv) outras receitas.

A turma julgadora *a quo* deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, nos seguintes termos: *(i) por unanimidade de votos, não se conheceu do recurso em face da concomitância de objeto, relativamente ao item "001" do auto de infração, que se refere aos períodos de apuração de outubro de 1999 a novembro de 2002, a teor do enunciado da Súmula n.1 do Segundo Conselho de Contribuintes; (ii) por unanimidade de votos, reconheceu-se a decadência dos lançamentos relativos aos períodos de apuração de janeiro de 1999 a setembro de 1999; (iii) por unanimidade de votos, afastou-se as prejudiciais de nulidades do lançamento; (iv) quanto ao mérito, em relação aos períodos abrangidos pelo regime da não cumulatividade: (a) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto à exclusão da base de cálculo da contribuição das receitas de variações cambiais ativas, indevidamente consignadas em conta de despesas financeiras; (b) por maioria de votos, reconheceu-se que as subvenções para investimento estão sujeitas à incidência da contribuição; (c) por maioria de votos, que o reconhecimento de tais receitas para fins da incidência, deveria se dar à medida dos recolhimentos do ICMS; (d) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto à não incidência da contribuição sobre as "Outras Receitas"; e (e) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto aos recolhimentos efetuados/posteriormente ao início dos trabalhos de fiscalização.*

O sujeito passivo alega divergência jurisprudencial relativa às seguintes matérias: (i) nulidade em face de deficiência e obscuridade na descrição dos fatos, enquadramento legal e equívoco na apuração do tributo; (ii) (não) exclusão do ICMS-Substituição Tributária; (iii) (não) exclusão de variações cambiais; (iv) não incidência do PIS/Pasep sobre subvenções públicas para investimentos; e (v) discrepâncias na apuração da contribuição.

Foram colacionadas decisões paradigmas para as matérias elencadas nos itens (i) e (iv), consubstanciadas nos acórdãos CSRF/01-04.473, 101-94.676 e CSRF/01-04.762, juntados por inteiro teor às fls. 986/1025.

Relativamente às matérias (ii) (não) exclusão do ICMS-Substituição Tributária, (iii) (não) exclusão de variações cambiais e (v) discrepâncias na apuração da contribuição, não foi apresentada qualquer julgado divergente de outros colegiados do Conselho de Conselhos ou do CARF, de modo que não atenderam ao pressuposto do art. 67, *caput* do RICARF. O tema relacionado à (não) exclusão do ICMS-Substituição Tributária, especificamente, sequer foi

conhecido pelo recurso voluntário, tendo em conta a opção pela via judicial, com aplicação da Súmula nº 1 do Segundo Conselho de Contribuintes, de modo que encontra óbice, também, no parágrafo segundo do mesmo dispositivo regimental.

Concernente à pretensa nulidade por obscuridade e deficiência na descrição dos fatos e erro no enquadramento legal, após examinar os arestos envolvidos concluí, no exame de admissibilidade, que não havia qualquer desinteligência entre eles, eis que os fatos tratados em ambos não são assemelhados.

Dessa forma, **o Recurso Especial do sujeito passivo foi admitido apenas parcialmente, no tocante ao momento de reconhecimento das receitas advindas das subvenções para investimento, para fins de incidência do PIS/Pasep**, conforme despacho de admissibilidade às fls.1052 a 1056.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que a tributação da subvenção concedida pelo Estado do Ceará (Provin) deveria alcançar os “ganhos”, incidindo por ocasião do financiamento do ICMS, com o reconhecimento mensal, abrangendo o montante da subvenção utilizada na dedução/pagamento do ICMS devido, o acórdão paradigma, examinando a mesma vantagem fiscal (Provin – Ceará), entendeu que a caracterização da receita somente ocorreria quando da quitação do financiamento

A Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 1066 a 1069.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES

A matéria que se apresenta a debate, nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 1.052 a 1.056, cinge-se ao momento **de reconhecimento das receitas advindas das subvenções para investimento, para fins de incidência do PIS/Pasep**, por verificar que estão atendidos os requisitos de admissibilidade.

Assim, como dito acima, a questão a ser apreciada no presente julgamento refere-se à incidência do PIS sobre os aportes recebidos pela Recorrente a título de subvenções públicas para investimento dos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte, oriundas, respectivamente, do PROVIN e PROADI, relativo aos períodos abrangidos pelo regime da não cumulatividade (31/12/2002 a 31/12/2003).

Enquanto o acórdão recorrido manifestou o entendimento no sentido de que a tributação da subvenção concedida pelo governo estadual deveria alcançar os “ganhos”, incidindo por ocasião do financiamento do ICMS, de forma que o seu reconhecimento deveria ser mensal, abrangendo o montante da subvenção utilizada na dedução/pagamento do ICMS devido, a recorrente alega que a caracterização da receita somente ocorreria quando da quitação do financiamento.

Não foi objeto do recurso especial o enquadramento dos aportes oriundos dos incentivos fiscais do PROVIN e PROADI concedidos, respectivamente, pelos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte, como subvenção pública para investimento, mas sim a

incidência de PIS sobre essas subvenções públicas, por não integrar a receita bruta do contribuinte, seja nos termos da Lei nº 9.718/1998 ou da Lei nº 10.687/2002.

Já me manifestei acerca do tema, no voto condutor do Acórdão nº 9303-002.355, de 13 de agosto de 2013, cujos fundamentos adotados naquele julgamento reproduzo abaixo, e adoto como minhas razões de decidir no presente processo:

*Inicialmente, tem-se que o correto enquadramento contábil dos incentivos fiscais (subvenções) concedidos pelo Estado do Amazonas, destinados às sociedades empresárias industriais ou agroindustriais que lá se instalaram, deve ser feito como receitas não operacionais da pessoa jurídica, pelas razões seguintes.*

*As subvenções governamentais são programas delineados, administrados e concedidos pelos governos (União, Estados, DF e Municípios) com o objetivo de incrementar operações, atrair investimentos para determinadas regiões pouco desenvolvidas e financiar a promoção de atividades de interesse público.*

*Às empresas que se fixam em áreas carentes de desenvolvimento são concedidas reduções e isenções tributárias (subvenções) sobre suas operações, cuja concessão segue procedimento criterioso de aprovação da empresa interessada.*

*Há outras modalidades de subsídios, tais como as subvenções governamentais para investimento em que a empresa beneficiária fica obrigada a reinvestir, sob determinadas condições, parte dos tributos desonerados de suas transações e a subvenção para custeio, também denominada de subvenção corrente para custeio ou subvenção operacional, esta modalidade de subvenção governamental é caracterizada pelo incentivo, em sua maioria de natureza tributária, concedido pelo poder público com o objetivo de incrementar a atividade operacional das empresas em decorrência de interesses do próprio governo.*

*Dos conceitos acima, a conclusão acacia a que se chega é que o incentivo fiscal dado pela Lei 2.826/2003, do Estado do Amazonas, é espécie de subvenção governamental. A classificação desse incentivo como subvenção governamental é encontrada, dentre outros, nos itens 6 e 41 do CPC nº 7. Como é de sabença de todos, a sigla CPC designa o Comitê de Pronunciamento Contábil, criado pela Resolução nº 1055/05 do Conselho Federal de Contabilidade, composto pelas seguintes entidades:*

*-ABRASCA;*

*-APIMEC*

*-NACIONAL;*

*-BOVESPA;*

*-Conselho Federal de Contabilidade;*

*-FIPECAFI;*

*E*

*-IBRACON.*



*do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, comporiam a base de cálculo dessa contribuição.*

*Correto, portanto, o lançamento fiscal. Acontece, porém, que o STF, em controle difuso, julgou inconstitucional esse dispositivo legal. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame.*

*Entendo que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito interpartes, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Para que produza efeitos erga omnis, é preciso que o Senado Federal edite resolução suspendendo a execução do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF. Não desconheço que o Ministro Gilmar Mendes, há muito vem defendendo a desnecessidade do ato senatorial para dar efeitos gerais às decisões da Corte Maior, mas essa posição ainda não foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, muito embora alguns passos importantes foram dados, como é o caso da súmula vinculante. De qualquer sorte, a resolução senatorial ainda se faz necessária, para estender efeitos de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.*

*De outro lado, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trouxe a possibilidade de se estender as decisões do STF, em controle difuso, aos julgados administrativos, conforme preceitua a Portaria nº 256/2009, Anexo II, art. 62. Este dispositivo reproduz a mesma redação prevista no regimento anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): É vedado afastar a aplicação de lei, exceto ... **“I que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.***

*Note-se que tal dispositivo cria uma exceção à regra que veda este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal, mas exige que a inconstitucionalidade desse dispositivo já tenha sido declarada por decisão definitiva do plenário do STF. Não basta qualquer decisão da Corte Maior, tem de ser de seu plenário, e, deve-se entender como definitiva a decisão que passa a nortear a jurisprudência desse tribunal nessa matéria. Em outras palavras, decisão definitiva, na acepção do art. 62 do RICARF é aquela reiterada, assentada na Corte.*

*O caso dos autos, a meu sentir, amolda-se, perfeitamente, à norma inserta no artigo 62 suso transcrito, posto que a questão da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 encontra-se apascentada no Supremo Tribunal Federal, inclusive, fez parte de minuta de súmula vinculante, que não foi adiante por causa de outra decisão desse Tribunal, referindo-se à base de cálculo das contribuições devidas pelas seguradoras. Neste caso, houve certa confusão sobre o conceito de faturamento e de receita, o que levou o STF a não sumular a matéria sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições, mas, de qualquer sorte, continua valendo a decisão no tocante à base de cálculo das contribuições incidentes sobre sociedades não financeiras ou seguradoras.*

*Em outro giro, a PGFN por meio da Portaria nº 294/2010, autorizou seus procuradores a não mais recorrerem das decisões definitivas de tribunais superiores, como a do STF que reconheceu a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais. A edição dessa portaria corrobora o entendimento de se aplicar ao caso em exame a decisão plenária do STF sobre o indigitado alargamento da base de cálculo da Cofins.*

*O Carf apascentou a jurisprudência no sentido de estender a decisão do STF sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições aos julgamentos administrativos.*

*Aplicando-se, pois ao caso ora em exame, a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, até a vigência da Lei 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins voltou a ser a receita bruta correspondente a faturamento, assim entendido como o produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica. Por conseguinte, anteriormente à vigência dessa lei, as subvenções governamentais objeto destes autos não estavam incluídas na base de cálculo da Contribuição.*

Dessa forma, o entendimento acima exposto refletiria na incidência de PIS pela sistemática cumulativa, no qual a tributação dependia do caráter operacional da receita.

Entretanto, na sistemática da não cumulatividade, regida pela Lei 10.637/2002, a contribuição incide sobre “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica” (operacionais ou não operacionais), “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Do enunciado legal, infere-se que se considera como receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do PIS, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, da qual podem ser excluídos os valores legalmente autorizados, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Posto isto, tendo em vista que a matéria que ainda resta a ser decidida nos autos refere-se à Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, e que as receitas operacionais e não operacionais encontram-se incluídas na hipótese de incidência destes tributos, e que o valor dos aportes oriundos dos incentivos fiscais do PROVIN e PROADI são enquadrados como receita, mostra-se correto o lançamento tributário.

Também não procede as alegações da recorrente quanto ao erro no regime de reconhecimento para efeitos fiscais das subvenções públicas. Segundo seu entendimento, mesmo se os valores do PROVIN e PROADI fossem considerados integrantes da receita bruta da Recorrente, certamente o momento correto da sua contabilização, para efeitos fiscais, seria quando do prazo final para amortização de cada parcela do financiamento, nunca quando da concessão do financiamento.

O reconhecimento dessas receitas de subvenções de ser feito quando da celebração dos contratos de mútuo, ou seja, pelo regime de competência. No presente caso, é no momento da contratação do mútuo, no qual a empresa já tem delineado o valor da subvenção a ser auferida quando de sua realização, é que deve ser reconhecida a receita correspondente. Evidente que se a empresa incorresse em mora, ou melhor, se não observasse as condições para o recebimento da subvenção, seria perfeitamente cabível o seu estorno e conseqüentemente a retirada da base de cálculo de incidência da contribuição. Não reportou a contribuinte, entretanto, nenhuma ocorrência nesse sentido, ou seja, obteve sim suas subvenções no montante integral.

Deve ser observado, então, o regime de competência para o reconhecimento de tais receitas, ou seja, mensalmente, à medida que for sendo usufruído o incentivo, mediante a dedução do ICMS a recolher.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

É como voto.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Relator

CÓPIA