



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.726355/2015-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.305 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente ES ATACADO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo de PIS, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei nº 12.973/2014 e art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017.

O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no *caput*. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da COFINS, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei nº 12.973/2014 e art. 1º, §3º, IX da Lei nº 10.833/2003.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017.

O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a

exigência de outros requisitos ou condições não previstos no *caput*. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini, o Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Este Processo Administrativo Fiscal - (PAF), de nº 10480.726355/2015- 15, refere-se às Contribuições do Programa de Integração Social – (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – (Cofins), decorrentes da falta de inclusão nas bases de cálculo das receitas de subvenção para custeio, com um total de crédito tributário a época da ciência do contribuinte de R\$ 3.582.699,50, lavrado contra a pessoa jurídica supracitada. Sendo utilizada a multa de 75%. Dada a ciência ao contribuinte, em 22/06/2015.

Da Autuação

A autoridade exatória baseou sua exação na matéria tributável descrita a seguir, bem como traz as suas razões de direito da autuação, conforme segue:

7. Nos anos-calendário objeto desta fiscalização (2011 e 2012), a empresa escriturou, na sua contabilidade, na conta Outras Receitas Operacionais (código: 18360), valores recebidos a título de "Crédito Presumido ICMS - Incentivo PB", que totalizaram os seguintes montantes mensais: (...)

8. As explicações das origens de tais receitas demonstraram se tratar de subvenção estatal oferecida pelo Governo do Estado da Paraíba, na forma de benefícios fiscais de Crédito Presumido do ICMS, conferida a partir do Decreto nº 23.210, de 29/07/2002, com as alterações do Decreto nº 30.484/2009; do qual a

fiscalizada é beneficiária, por se tratar de empresa que desenvolve o comércio atacadista de mercadorias, sediada no Estado da Paraíba.

9. Acontece que, esses valores correspondentes a receitas de crédito presumido do ICMS foram excluídos. Pela fiscalizada, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL desses períodos.

10. No entanto, tais receitas tratam de subvenções correntes ou para custeio, classificadas no rol de "outras receitas operacionais", e como tal, inexistente norma legal autorizadora de suas exclusões das bases de tributação do IRPJ e da CSLL.

19. Para melhor compreensão do tema, transcrevemos abaixo partes deste PN CST 112/78, que estabelece as características essenciais das subvenções para custeio e para investimento, e explicita os seus reflexos tributários:

20. Sobre a origem das expressões e características das SUBVENÇÕES:

"2.2 - A expressão "subvenções correntes para custeio ou operação" inspirou-se, ao que tudo indica, em termos técnicos do Direito Financeiro. Se consultarmos a Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, que instituiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, lá encontraremos expressões semelhantes, tais como: Despesas Correntes, Despesas de Custeio, Transferências Correntes e, até mesmo, Subvenções.(...)".

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

Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção."

"2.4 - (...) A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que fez o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis.

É esta uma caracterização, sem dúvida nenhuma, de natureza técnico-contábil. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carregados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável. (...)".

"2.5 - (...) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em

termos monetários, o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

"2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já o item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST número 143/73 (DOU 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la não nas suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77."

"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. (...)."

"2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: 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. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva."

3. TRIBUTAÇÃO DO PIS E DA COFINS

3. A análise do cumprimento das obrigações tributárias da empresa para as Contribuições do PIS e da COFINS abrangeram os períodos de apuração dos anos de 2011 e 2012, quando a empresa se sujeitou à sua forma de incidência não cumulativa, e se restringiram à verificação da apuração tomando-se por base os valores escriturados pela empresa em sua contabilidade, nas contas que compõem as bases de cálculo e os créditos dessas Contribuições, consideradas as naturezas das contas, em confronto com os valores informados nos demonstrativos DAFON e declarados nas DCTF entregues à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

3.1. Falta de inclusão nas bases de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins das receitas de subvenção do crédito presumido do ICMS do Estado da Paraíba.

4. Apuramos que, nas apurações de suas bases de tributação do PIS e da Cofins, a empresa não incluiu as suas receitas contabilizadas a título de subvenção estatal relativas aos benefícios fiscais de ICMS.

4.1. Ora, como já referido e demonstrado anteriormente, tais benefícios são classificadas como "outras receitas operacionais", e como tal, por força no disposto nas suas normas de regência, devem compor as bases de tributação das Contribuições do PIS e da Cofins.

4.2. Conforme determina a legislação das Contribuições para o PIS/Cofins, devem ser incluídas nas suas bases de cálculo o faturamento da empresa, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

4.3. E, como total das receitas auferidas deve-se entender: 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; logo, ali incluídas as "outras receitas operacionais", a exemplo das receitas de subvenção para custeio aqui referidas.

4.4. Assim diz o art. 1º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002 (PIS/Pasep):

Art 1º - A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

4.5. E o art. 1º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 (Cofins):

Art 1º- A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. Sendo assim, o valores contabilizados pela empresa nos anos de 2011 e 2012 a título de outras receitas operacionais (conta 18360) serão incluídos, por esta fiscalização, nas bases de tributação das Contribuições para o PIS e a Cofins, sendo objeto de Autos de Infração específicos lavrados nesta data.

4.6. Sendo assim, o valores contabilizados pela empresa nos anos de 2011 e 2012 a título de outras receitas operacionais (conta 18360) serão incluídos, por esta fiscalização, nas bases de tributação das Contribuições para o PIS e a Cofins, sendo objeto de Autos de Infração específicos lavrados nesta data.

4.7. Os valores das bases de tributação, compilados a partir dos demonstrativos dos lançamentos na referida conta, totalizaram os seguintes montantes mensais. (...)

Da Impugnação

A impugnante, inicialmente resume suas razões para depois desenvolver na forma de tópicos assim resolvemos transcrever:

Por discordar veementemente da acusação fiscal supramencionada, vem: à ora Impugnante, com base nos fundamentos que expõe nos tópicos seguintes, demonstrar a total insubsistência do lançamento fiscal, visto

I - em primeiro lugar, as subvenções estatais representam meras transferências patrimoniais em favor da entidade subvencionada, não caracterizando, pois, receita tampouco faturamento desta. Logo, independentemente de se tratar de subvenção para investimento ou subvenção para custeio, inexistente é o fato gerador do PIS e da COFINS pelo reconhecimento dos valores correspondentes às subvenções estatais, conforme precedentes do CARF e do STJ;

II – em segundo lugar, ainda que se considerasse que os valores correspondentes às subvenções estatais representam receita e um aumento da ora Impugnante, a legislação federal, mais especificamente o art. 21, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 11.941/09, vigente à época dos fatos geradores, autoriza a exclusão dos valores referentes às subvenções para investimento da base de cálculo do PIS e da COFINS, mostrando-se equivocada a pretensão dos I. Fiscais de caracterizar como subvenção para custeio os incentivos fiscais auferidos pela ora Impugnante com fulcro no Decreto Estadual nº 23.210/2002, pois II. 1) mostra-se equivocada a premissa adotada pela fiscalização no sentido de que é a intenção do subvencionador que define a natureza e a classificação de uma subvenção "para custeio" ou "para investimento";

II.2) o Poder Público subvencionador pode até estabelecer como requisito/condição para fruição do incentivo o investimento ou aplicação de recursos em determinada finalidade, sob pena de perda do próprio incentivo;

II.3) isto não significa, entretanto, que será um requisito/condição que definirá a classificação de uma subvenção em "para custeio", ou "para investimento", uma vez que a beneficiária pode descumprir o aludido requisito/condição, como também pode ela, por sua vontade e decisão, aplicar o benefício obtido pela subvenção nas mesmas ou, em outras finalidades voltadas ao incremento do empreendimento;

II.4) o momento do nascimento do direito à subvenção depende de fato da existência ou não de requisitos/ condições na norma concessiva. Já o reconhecimento contábil desse direito à subvenção dependerá unicamente da destinação dada pela sociedade subvencionada ao resultado da subvenção;

II.5) Interpretar de modo contrário significaria entender que cabe ao Poder Público subvencionador definir em quais finalidades e em quais investimentos as sociedades beneficiárias devem aplicar seus resultados, em detrimento das finalidades e investimentos eleitos pela sociedade. Se ambas as finalidades e investimentos preenchem o interesse público, qual a justificativa de se conceder um tratamento diferenciado para um e para outro não?

II.6) além disso, ao admitir essa diferença injustificada de tratamento, estaria se configurando uma inconstitucionalidade nos casos em que a subvenção é concedida por Estados e Municípios. Isto porque, considerando que o efeito fiscal do reconhecimento de uma subvenção "para investimento" é sua exclusão da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, seriam os Estados e Municípios, e não a União, que estariam delimitando o alcance dessa "desoneração de tributos, federais, em clara afronta ao princípio do pacto federativo e ainda ao art. 151, III, da CF/88, que veda expressamente a isenção heterônoma;

II.7) ademais, em regra, todas as subvenções buscam reduzir, ou recompor custos e despesas da atividade econômica desenvolvida, tendo como consequência o aumento do lucro líquido. Se esse lucro será destinado para investimento no empreendimento ou terá outra finalidade, trata-se de uma decisão da administração após o final do exercício e independentemente da vontade do subvencionador;

II.8) logo, principalmente após a Lei nº 11.638/2007, que alterou a forma de contabilização das subvenções públicas e estabeleceu que qualquer subvenção, independentemente de sua classificação ("para custeio" ou "para investimento"), transite pelo resultado do exercício (contabilizada como redutor de custo), ficou claro que será a destinação dada pelo beneficiário à subvenção que definirá sua natureza e classificação pois:

(a) se, compuser a base de cálculo dos lucros ou dividendos distribuídos, ficará demonstrado que a destinação dada pela sociedade ao incentivo teve como foco e objetivo a mera diminuição ou recuperação das despesas e dos custos incorridos com o consequente aumento do lucro, tendo como beneficiário final os sócios e acionistas da sociedade. Logo, tratar-se-á de subvenção para custeio;

(b) se não compuser a base de cálculo dos lucros ou dividendos distribuídos, mas for designada a uma conta específica de Reserva de Incentivos Fiscais, prevista no art.195-A, da Lei nº 6.404/76, cuja única aplicação possível é o aumento do capital social ou a compensação de prejuízos, ficará demonstrado que a destinação dada pela sociedade ao incentivo teve como foco e objetivo a capitalização da própria empresa (atividade econômica), sendo esta a única beneficiária. Logo, tratar-se-á de subvenção para investimento.

II.9) A própria legislação fiscal ratifica a conclusão acima ao prever que, se o valor do incentivo for posteriormente distribuído ou restituído aos sócios e acionistas, a subvenção não poderá ser classificada como "para investimento" e a sociedade contribuinte perderá o direito à exclusão da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS;

II.10) No caso da ora Impugnante, ressalte-se, todo o valor referente à subvenção, concedida nos termos do Decreto Estadual nº 23.210/2002 foi contabilizada na conta de "Reserva de Incentivos Fiscal" e teve uma única destinação desde então, qual seja: o aumento do seu capital social, se jamais ter sido distribuído ou restituído aos sócios e acionistas!!!

Pois bem. Sintetizados os fatos que ensejaram a presente contenda e estabelecidas as premissas da presente Impugnação, passamos a expor minuciosamente cada um dos fundamentos jurídicos acima resumidos que apontam para a total insubsistência do lançamento ora impugnado, senão veja-se:

Esclarecemos melhor a argumentação trazida pela impugnante que diz: a subvenção pode ser condicionada e neste momento reproduz o decreto estadual da Paraíba nº 23.210/2002 que reproduz:

d) do incentivo fiscal de redução do ICMS a pagar instituído pelo Decreto do Estado da Paraíba nº 23.210/2002. Da contabilização da subvenção na conta de reserva de incentivos Fiscais. Utilização dos valores exclusivamente para incorporação no capital social

O incentivo, fiscal a que faz jus a ora Impugnante, cujos valores teriam sido excluídos supostamente de forma indevida da apuração do lucro real, tem sua origem e fundamento normativo no Decreto Estadual nº 23.210/2002, que reduziu o valor a recolher de ICMS no Estado da Paraíba para algumas atividades especificadas em seu artigo 2º, quais sejam:

Art. 2º O disposto neste artigo somente se aplica às atividades de:

I - torrefação e moagem de café;

II - comércio atacadista em geral, inclusive importações;

III - central de distribuição;

IV - industrialização, e comercialização de produtos comestíveis resultantes do abate d. bovinos, bufalinos, suínos, ovinos, caprinos e aves.

V - industrialização náutica ou similar.

Parágrafo único.

Considera-se estabelecimento atacadista ou central de distribuição, para os efeitos deste Decreto, empresas que tenham como atividade econômica, principal o comércio por atacado, cujas saídas de mercadorias destinadas a outros contribuintes do ICMS correspondam a valor médio mensal superior a 70% (setenta por cento) do total das saídas promovidas.

Dessa feita, caracterizando-se como comerciante atacadista, fez jus a ora Impugnante. Ao direito de redução do valor do imposto a pagar, desde que cumpridos os requisitos previstos no ar., 3º do citado Decreto nº 23.210/2002:

Art. 3º O termo de Acordo condicionará o contribuinte a:

I - efetuar, mensalmente, independente da existência de saldo credor, recolhimento de ICMS nunca inferior a 3% (três por cento) do valor das saídas internas e, nas operações interestaduais, em percentual a ser estabelecido de forma a garantir a competitividade, das empresas deste Estado, mediante a concessão de benefícios de porte similar aos oferecidos por outras unidades da Federação.

II - estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), no caso de empresas atacadistas devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado, há mais de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 10 (dez) empregos diretos;

III - estabelecer meta de faturamento médio, mensal superior à R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), no caso de empresas atacadistas devidamente cadastradas e em

operação comercial neste Estado há menos de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 30 (trinta) empregos diretos;

IV - estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), no caso de centrais de distribuição de estabelecimento industrial ou distribuidor exclusivo, devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há menos de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 30 (trinta) empregos diretos;

V - manter sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais; e apresentar, mensalmente, à Secretaria das Finanças informações completas e detalhadas da movimentação fiscal de entradas e saídas de mercadorias, na forma estabelecida no Anexo 06 -Manual de Orientação/Processamento, de Dados, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997;

VI - estabelecer-se em local compatível com a atividade desempenhada e que disponha de espaço físico apropriado para a estocagem de mercadorias.

Parágrafo único. Para concessão de Termo de Acordo aos estabelecimentos de que trata o inciso II deste artigo, é necessário que o faturamento médio mensal dos últimos 12 (doze) meses de atividade seja superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Ao final a contribuinte faz seu pedido:

IV. DOS PEDIDOS

De todo o exposto na presente peça impugnatória, em atendimento aos princípios constitucionais tributários aplicáveis e com base nas determinações do Decreto nº 7.574/11, requer que:

a) seja recebida a presente Impugnação, produzindo os efeitos suspensivos previstos no inciso III do art. 151 do nosso Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966);

b) No mérito, sejam acolhidos os fundamentos expostos na presente peça impugnatória, julgando totalmente improcedente o Auto de Infração ora impugnado visto que:

b.1) as subvenções estatais representam meras transferências patrimoniais em favor da entidade subvencionada, não caracterizando, pois, receita tampouco faturamento desta. Logo, independentemente de se tratar de subvenção para investimento ou subvenção para custeio, inexistente é o fato gerador do PIS e da COFINS pelo reconhecimento dos valores correspondentes às subvenções estatais, conforme precedentes do CARF do STJ;

b.2) subsidiariamente, na remota hipótese de se rechaçar o fundamento acima e essa Egrégia Turma Julgadora entender que os valores correspondentes ao crédito presumido de ICMS a que faz jus a Impugnante configuram sim receita tributável, restou demonstrado que é a intenção da sociedade subvencionada e a consequente destinação dada por ela ao benefício do incentivo que definirá a natureza da subvenção (para custeio ou para investimento), mostrando-se inconteste que a subvenção estatal a que faz jus a Impugnante in casu é de natureza "para investimento" e, portanto, seus respectivos valores poderiam e deveriam ser excluídos

da base de incidência do PIS e da COFINS por força do art. 21, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 11.941/09, vigente à época dos fatos geradores autuados;

c) Protesta ainda a Impugnante pela produção de todos os meios de prova admitidos, notadamente a juntada posterior de documentos.

A 15ª Turma da DRJ/RPO, acórdão nº 14-65.596, negou provimento à impugnação. A decisão foi assim ementada:

SUBVENÇÕES DE CUSTEIO

As subvenções de custeio, ou seja aquelas que não estão atreladas a compromissos entre o ente subvencionador e o subvencionado de incremento físico da produção devem ser adicionadas às BC do PIS e da Cofins.

ARGUIÇÃO SOBRE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Não é de competência do julgador administrativo decidir sobre constitucionalidade de Lei.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRECLUSÃO

O momento para a juntada de prova documental é na impugnação, sob pena de preclusão deste direito, nos termos do §4º, art.16 do Decreto nº 70235/72.

Em recurso voluntário, a empresa ratifica as razões de sua defesa anterior. Ao final, requer:

a) O juízo positivo de admissibilidade do vertente Recurso, e, por conseguinte, o seu envio, para análise de mérito, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF);

b) No mérito, sejam acolhidos os fundamentos expostos no presente Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida e julgar totalmente improcedente o Auto de Infração ora sob reproche, visto que:

b.1) as subvenções estatais representam meras transferências patrimoniais em favor da entidade subvencionada, não caracterizando, pois, receita tampouco faturamento desta.

Logo, independentemente de se tratar de subvenção *para investimento* ou subvenção *para custeio*, inexistente é o fato gerador do PIS e da COFINS pelo reconhecimento dos valores correspondentes às subvenções estatais, conforme precedentes do CARF e do STJ;

b.2) subsidiariamente, na remota hipótese de se rechaçar o fundamento acima e se entenda que os valores correspondentes ao crédito presumido de ICMS a que faz jus a ora Recorrente configuram sim *receita tributável*, restou demonstrado que é a intenção da sociedade subvencionada e a consequente destinação dada por ela ao benefício do incentivo que definirá a natureza da subvenção (*para custeio* ou *para investimento*), mostrando-se incontestado que a subvenção estatal a que faz jus a Recorrente *in casu* é de natureza “*para investimento*” e, portanto, seus respectivos valores poderiam e deveriam ser excluídos da base de incidência do PIS e da COFINS por força do art. 21, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 11.941/09, vigente à época dos fatos geradores autuados;

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

A controvérsia reside na exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, regime não-cumulativo, do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado da Paraíba.

Entendo que o auto de infração deve ser cancelado, porquanto os créditos presumidos de ICMS são subvenções para investimento, não compondo a base de cálculo das contribuições, considerando: a) o advento da Lei Complementar nº 160/2017, a qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/14 e b) o cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017.

a) Advento da Lei Complementar nº 160/2017

O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 passou a ter a seguinte redação, dada pela Lei Complementar nº 160/2017:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º - Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º - As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º - Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

O §4º prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, **são considerados subvenções para investimento**, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no art. 30.

E, o §5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se, portanto, ao presente processo.

Por sua vez, o art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 estabeleceu:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Dessa forma, até mesmo os benefícios fiscais de ICMS concedidos unilateralmente (sem convênio), “guerra fiscal”, até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160/2017 são considerados subvenções para investimentos, desde que atendidos os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e que haja o registro e depósito previstos no art. 3º da mesma Lei Complementar e regulamentados pelo Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017:

Lei Complementar nº 160/2017

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017

Então, nos termos do §5º, a aplicação das prescrições da LC nº 160 é imediata, inclusive ao objeto do presente processo.

b) Cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017

No tocante ao atendimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, tem-se que a Recorrente assinou com o Governo da Paraíba, Termo de Acordo 2010.000043, que concedeu crédito presumido de ICMS.

O fundamento desse crédito presumido de ICMS é o Decreto Estadual nº 23.210/2002, com alterações posteriores.

Por sua vez, o Decreto Estadual nº 38.179, de 26 de março de 2018, ratificou o crédito presumido do Decreto Estadual nº 23.210/2002:

DECRETO Nº 38.179, DE 26 DE MARÇO DE 2018

Publica relação dos atos normativos relativos às isenções, incentivos, benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual até o dia 8 de agosto de 2017.

O GOVERNADOR do ESTADO da PARAÍBA, no uso de suas atribuições constitucionais, com fundamento no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, no inciso I da cláusula segunda e na cláusula terceira do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017,

DECRETA:

Art. 1º Os atos normativos referentes às isenções, incentivos financeiros e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos pelas leis, decretos e legislação complementar estadual, vigentes no dia 8 de agosto de 2017, conforme disposição da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, são os relacionados no Anexo deste Decreto.

Parágrafo único. O disposto neste artigo compreende as isenções e as espécies de incentivos financeiros e de benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos para fruição total ou parcial, relacionados no § 4º da cláusula primeira do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017.

Art. 2º O contribuinte que houver fruído benefício fiscal instituído por leis, decretos e legislação complementar estadual, nos termos da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, que porventura não esteja relacionado no Anexo Único deste Decreto, deve encaminhar à Secretaria de Estado da Receita relação contendo informações a respeito do ato normativo, na forma e prazos definidos em ato do Secretário de Estado da Receita

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

ANEXO



ESTADO DA PARAÍBA

31	DECRETO	22.712	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 35, IX DO RICMS	24/01/2002	01/01/2002	
32	DECRETO	23.027	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 35, X DO RICMS	15/05/2002	01/05/2002	
33	DECRETO	23.210	DISPÕE SOBRE A CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO AOS CONTRIBUINTES ENQUADRADOS NAS ATIVIDADES ECONÔMICAS QUE ESPECIFICA E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO	30/07/2002	30/07/2002	
34	DECRETO	23.211	DISPÕE SOBRE A CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO ÀS INDÚSTRIAS DE PRODUTOS PLÁSTICOS E SIMILARES, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 1º	30/07/2002	01/08/2002	
35	DECRETO	23.325	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 35, XI DO RICMS	30/08/2002	30/08/2002	
36	DECRETO	23.527	ALTERA DISPOSITIVOS DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930, DE 19 DE JUNHO DE 1997, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	DIFERIMENTO ART. 10, XIII DO RICMS	30/10/2002	30/10/2002	
37	DECRETO	23.569	ALTERA DISPOSITIVO DO DECRETO Nº 23.211/2002, QUE DISPÕE SOBRE A CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO ÀS INDÚSTRIAS DE PRODUTOS PLÁSTICOS E SIMILARES, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.	CRÉDITO PRESUMIDO ART. 1º	13/11/2002	01/11/2002	

E foi efetuado o respectivo depósito no CONFAZ:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Nacional de Política Fazendária
Secretaria Executiva

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 35/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA PARAÍBA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Marconi Marques Frazão, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado da Paraíba, por meio do Decreto nº 38.179, de 26 de março de 2018, no dia 27 de março de 2018.

O depósito foi efetuado no dia 27 de junho de 2018 por meio do Ofício nº 761/18 - SER, com uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens, na forma do Despacho nº 96/18, de 25 de julho de 2018.

O Estado da Paraíba declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100712/2018-12, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício nº 761/18 - SER, com o uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 35/2018.

Consequentemente, não subsiste o fundamento do auto de infração.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora