



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10508.001202/2008-87
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.306 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CMOS DRAKE DO NORDESTE S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. RECEITA BRUTA. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PARADIGMAS CONTRÁRIOS A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM DECISÃO DEFINITIVA PLENÁRIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não serve como paradigma acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contraria decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o alargamento da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS veiculado no art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998. Ementa nos termos do §8º do art. 63 do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner que votou pelo conhecimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toseli, Caio Cesar Nader Quintela e Andréa Duek Simantob. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Adriana Gomes Rêgo não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pela então conselheira Viviane Vidal Wagner na reunião anterior. Presidiu o julgamento a conselheira Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo julgado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho, quando foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, para aplicar o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, objeto do processo nº 10508.001203/200821.em acórdão assim ementado (**acórdão nº 1401-001.506**):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/07/2005, 01/09/2005 a 31/12/2005

LANÇAMENTO DECORRENTE

Aplicar às exigências reflexas ou decorrentes, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

LANÇAMENTO DECORRENTE

Aplicar às exigências reflexas ou decorrentes, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para aplicar o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, objeto do processo nº 10508.001203/200821.

Houve a oposição de Embargos de Declaração pela PFGN, que foram admitidos, e suprida a omissão apontada, menção expressa à fundamentação do acórdão principal, conforme acórdão de embargos 1401-002.009, assim ementado:

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. Incorre em omissão o acórdão que se refere à fundamentação constante de outro acórdão sem mencioná-la expressamente.

Embargos Acolhidos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer a omissão apontada para suprir a fundamentação do acórdão recorrido, nos termos do voto da relatora.

Recurso Especial da PGFN

Inconformada, a PGFN interpôs Recurso Especial, às. fls. 262 e ss, com fulcro no art. 67, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), Portaria 256/2009, alegando divergências jurisprudenciais com relação ao seguinte ponto - os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da PGFN

Em despacho de admissibilidade, fls. 310 e ss, Recurso da PGFN teve seu seguimento admitido, conforme o seguinte:

Ementa do paradigma, Acórdão n.º 1402-001.277

“Processo n.º 10280.722150/201193

Recurso n.º Voluntário Acórdão n.º 1402001.277– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 4 de dezembro de 2012

Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ

Recorrente COMPAR COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2007

BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DO IRPJ. FRUIÇÃO. O benefício fiscal de redução do IRPJ, fundamentado no artigo 1º da Medida Provisória nº 2.19914/ 2001, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.196/2005, cuja expedição do laudo constitutivo do direito ocorreu após o ano-calendário subsequente ao de início de operação do projeto beneficiado, tem termo inicial de fruição no ano-calendário de expedição do laudo.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. CARACTERIZAÇÃO – Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos presumidos, que possuam vinculação, ainda que indireta, com a aplicação dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, caracterizam como subvenção para investimento, podendo ser excluída na determinação do lucro real.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES. O PIS e a COFINS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas. As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da contribuição.

Recurso Voluntário Provido em Parte.” (destaques da recorrente)

Voto condutor do paradigma, Acórdão nº 1402-001.277

“Trata-se de Lançamento de Ofício procedido pela Receita Federal do Brasil de valores alegadamente não recolhidos pela Recorrente, para a cobrança de:

(i) IRPJ e CSLL em razão da não adição ao lucro real de subvenções de ICMS requeridas e concedidas pelo Estado do Pará através dos Decretos 507/2003, 1.594/05 e 2.667/2006, no ano de 2007;

(ii) IRPJ em razão da alegada utilização indevida de benefício fiscal de isenção requerido no ano de 2003, para o ano de 2007, supostamente sem o respectivo ato concessório;

(iii) PIS e COFINS em função da não tributação pela COMPAR dos valores das subvenções de ICMS requeridas e concedidas pelo Estado do Pará através dos Decretos 507/2003, 1.594/05 e 2.667/2006, no ano de 2007 (...)

SUBVENÇÕES – TRIBUTAÇÃO DO PIS e COFINS

A recorrente contesta a exigência do PIS e da COFINS sobre o valor das subvenções, por entender que o crédito presumido de ICMS não se constitui receita, sob o ponto de vista contábil e/ou econômico financeiro, porquanto se destina unicamente ao subvencionamento da atividade incentivada.

A meu juízo nesta parte, a decisão recorrida não merece reparos, conforme fundamentos a seguir transcritos:

“(…)

A respeito destas contribuições, assim dispõe a Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 1.807/99 (atualmente Medida Provisória nº 2.15835, de 2001):

(…)

Conforme se depreende dos dispositivos transcritos, a COFINS e o PIS têm como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas, observadas as exclusões permitidas no § 2º do art. 3º daquela lei.

Cabe ressaltar também que a Lei nº 10.637/02 e a Lei nº 10.833/03, ao instituírem a incidência não-cumulativa dessas contribuições, definiram as bases de cálculo daquelas contribuições nos mesmos termos constantes da Lei nº 9.718, de 1998, qual seja, a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Assim, conclui-se que a base de cálculo da COFINS e do PIS para o tipo de empresa ora em análise é a totalidade da receita bruta mensal por ela auferida, ou seja, com base nas disposições supra transcritas, tem-se que a base de cálculo daquelas contribuições será formada não somente pelas receitas de vendas, mas também pelas receitas financeiras (rendimentos, juros e descontos condicionais obtidos) e por outras receitas operacionais, podendo as operações efetivadas pela contribuinte serem enquadradas na última modalidade.

Questão que importa saber, agora, é se a subvenção obtida a partir da concessão específica de créditos presumidos de ICMS é uma receita do subvencionado.

Nesse passo, traz-se à baila o enfoque contábil, do Conselho Federal de Contabilidade, que, por meio da Resolução CFC nº 922, de 2001, definiu:

(...)

10.16.2 REGISTRO CONTÁBIL

10.16.2.1 As transferências a título de subvenção que correspondam ou não a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

(...)

A teor do que dispõe a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, as subvenções recebidas das entidades públicas devem ser consideradas como receita do subvencionado.

Nem se diga que o recebimento de créditos presumidos de ICMS não pode ser considerado como receita por não haver a transferência econômica do recurso, vez que a transferência da disponibilidade jurídica do direito (crédito de ICMS) é motivo suficiente para a realização da receita. No caso, parcela do crédito de ICMS do ente tributante foi transferida ao contribuinte na forma de crédito presumido.

De efeito, levando-se ainda em consideração que não há na legislação de regência da matéria nenhum dispositivo que permita a exclusão da hipótese pretendida (créditos presumidos de ICMS) da base de cálculo destes tributos, não há razão para deixar de considerar a referida subvenção fiscal de créditos presumidos de ICMS como receita tributável.

A recorrente ainda alega que, quando do recebimento dos valores relativos às vendas de seus produtos, já suportou, sobre o montante ingressado na contabilidade a tal título, a incidência do PIS e COFINS.

Ocorre que a exação vergastada tem fato gerador distinto da tributação já efetuada pelo sujeito passivo. A primeira, decorrente da receita da subvenção concedida pelo Estado Membro, a segunda, da venda das mercadorias. Razão porque não há de se falar em duplicidade de tributação.

Outrossim, a classificação contábil da subvenção – custeio, operação ou investimento é irrelevante para a exação das contribuições do PIS e da COFINS.

Isto porque todas essas subvenções se coadunam, de um ou de outro modo, com a receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio, cuja universalidade foi confirmada pelo art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998, para determinação da base de cálculo das contribuições. O mesmo se dando com relação à incidência do PIS e Cofins, não cumulativos, sobre as receitas decorrentes das subvenções obtidas.

Importa notar que tais valores integram a base de cálculo das referidas contribuições, por força do disposto, quanto à primeira, no art. 1º, da Lei nº. 10.833, de 2003, e quanto à segunda, no art. 1º, da Lei nº. 10.637, de 2002, a seguir reproduzidos:

(...)

Portanto, cabível a incidência do PIS e Cofins sobre os valores recebidos a título de subvenção seja para custeio, seja para investimento.” (destaques da recorrente)

Ementa do paradigma, Acórdão nº 1301-00.496

“Processo nº 10580.009865/2004-43

Recurso nº 522.006 De Ofício

Acórdão nº 1301-00.496 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 23 de fevereiro de 2011

Matéria CSLL

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado SEMP TOSHIBA BAHIA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Exercício: 2004, 2005

EXCLUSÕES INDEVIDAS. GLOSA. INCENTIVOS FISCAIS ICMS. TRIBUTAÇÃO.

Incabível a tributação dos valores de incentivos fiscais do ICMS a título de glosa por exclusões indevidas se, pelo exame da contabilidade, confirmado em diligência fiscal, ficou demonstrado o seu oferecimento à tributação ao final do período de apuração anual.

INCENTIVO FISCAL. CRÉDITOS DE ICMS. RECEITA. ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

Ao restar demonstrado que os créditos fiscais de ICMS, concedidos pelo Poder Público Estadual a título de incentivos fiscais, se caracterizam, à luz da legislação federal, como subvenções correntes para custeio ou operação, os valores correspondentes a tais créditos devem receber o tratamento de receitas tributáveis. Tais receitas são alcançadas pelo conceito de “acréscimos” de que cuida o art. 225 do RIR/99, e devem integrar a “receita bruta e acréscimos”, base de cálculo dos recolhimentos mensais por estimativa a que estão obrigados os contribuintes optantes pela apuração anual da contribuição. Ao deixar de fazê-lo, o contribuinte se sujeita às multas exigidas isoladamente em face da falta/insuficiência de recolhimento de estimativas.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em razão de alteração legislativa superveniente ao lançamento, reduzindo o percentual aplicável às multas exigidas isoladamente por falta/insuficiência no recolhimento de estimativas, cabe a incidência da norma mais benéfica, nos termos do que dispõe o art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a exigência da multa de ofício isolada reduzindo-a ao percentual de 50%; por unanimidade em relação ao ano-calendário de 2004 e por voto de qualidade em relação ao ano-calendário de 2003. Vencidos, nesse último caso, os Conselheiros Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Ricardo Luiz Leal de Melo e Valmir Sandri, que negavam provimento ao recurso.” (destaques da recorrente)

Voto condutor do paradigma, Acórdão nº 1301-00.496

“Os incentivos fiscais do ICMS em questão são aqueles de que trata o Decreto nº 4.316/1995 e alterações supervenientes, do Governo do Estado da Bahia (fls. 191/204 e 221/222), do qual transcrevo alguns excertos, para maior clareza (grifos não constam do original):

(...)

Como se vê, o incentivo fiscal se dá mediante a concessão de créditos fiscais de ICMS – como bem ilustram os trechos grifados –, com o efeito de reduzir a carga tributária incidente sobre as empresas alcançadas pelo benefício. Aliás, este é sempre o efeito de qualquer isenção ou redução de impostos, qualquer que seja a forma jurídica de que se revistam ou o nome que assumam.

A legislação do imposto de renda disciplina a matéria em dois diferentes artigos do regulamento vigente (RIR/99 – Decreto nº 3.000/1999), verbis:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

[...]Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou II feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

O art. 392 cuida das subvenções correntes para custeio ou operação, enquanto que o art. 443 trata das subvenções para investimentos. De plano, é possível observar que a expressão “subvenção” é tida, na legislação fiscal federal, em acepção bastante ampla, abrangendo, inclusive, as isenções ou reduções de impostos, exatamente a situação em comento. Ao contrário do que alega a interessada, não se trata de mera redução de despesas tributárias, mas de concessão, pelo Poder Público, de créditos fiscais, cujo resultado, em última análise, será o não desembolso financeiro com o tributo e consequentemente a presença de maior liquidez em mãos da empresa beneficiária.

(...)

Estabelecido que se trata de subvenção, é o caso de verificar se é subvenção corrente para custeio ou operação, hipótese em que o tratamento tributário é o do art. 392 do RIR/99. Ou se, ao contrário, a subvenção é para investimento, aplicando-se as disposições do art. 443 do regulamento.

A interessada tenta afastar o cabimento dessa discussão ou mesmo sua relevância. Entendo de forma diversa, visto que, se a subvenção em questão puder ser classificada como para investimento, a incidência tributária seria afastada. A discussão é, portanto, relevante e pertinente.

Mais uma vez, a distinção pode ser obtida no mesmo Parecer Normativo CST 112/1978:

(..)

No caso concreto, os créditos fiscais são concedidos pelo Poder Público, desde que atendidas as condições estabelecidas no Decreto estadual. E ali não encontro quaisquer vinculações ou exigências quanto ao destino a ser dado às disponibilidades financeiras resultantes do benefício, tais como a implantação ou ampliação do empreendimento econômico ou a aplicação em ativo fixo. Sem essa característica essencial, o benefício fiscal jamais poderia ser tido como subvenção para investimento. Ao contrário, os recursos originados do incentivo fiscal serão aplicados pelo administrador conforme as necessidades e conveniências do empreendimento, tratando-se, pois, de subvenção corrente para custeio ou operação, sujeita à tributação, a teor do retromencionado art. 392 do RIR/99.

(...)

No caso concreto, isso se evidencia também diante do fato de que o Poder Público Estadual, ao conceder o benefício, não lhe atribuiu o caráter de isenção, nem de redução tributária, como poderia ter feito, mas sim de concessão de créditos fiscais. Insisto: na hipótese tratada no item anteriormente transcrito do Parecer Normativo – isenção tributária na aquisição de produto – não se dá a incidência tributária, o produto é simplesmente adquirido a custo inferior. No caso concreto, o fato gerador e a incidência tributária se dão na saída do produto, o tributo é devido e, tão somente, é contrabalanceado pela concessão do crédito fiscal em valor equivalente, com o que não se dá o desembolso financeiro. O crédito fiscal é claramente algo novo, que não ilide a incidência do tributo estadual, mas simplesmente o equilibra financeiramente, com o resultado de deixar recursos no caixa da empresa, a serem aplicados no giro e operação de seus negócios ou de acordo com suas necessidades. Subvenção corrente para custeio ou operação, portanto.

O tratamento contábil dessa modalidade de subvenção também não deixa dúvidas de que se trata de receita tributável.” (destaques da recorrente)

O cotejo dos acórdãos paradigmas com o recorrido permite constatar que efetivamente foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial. Diante de situação semelhante: "possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas concedidas à pessoa jurídica por um ente estatal na forma de incentivo fiscal de ICMS" decidiram de forma diversa:

no caso do acórdão recorrido, entendeu-se que o incentivo de redução do ICMS concedido pelo Estado à pessoa jurídica não configura subvenção para investimento, nem subvenção corrente para custeio, e sim, redução de custo ou despesa tributária, não se aplicando o disposto no artigo 443 do RIR, de 1999.

nos casos dos paradigmas, o entendimento foi que os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo das contribuições.

III - Conclusão

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN

A Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN às fls. 333 e ss, pugnando, em síntese, primeiramente pelo não conhecimento do respectivo e recurso diante da falta de indicação de qual lei tributária houve a interpretação divergente, bem como porque não foram apontados analiticamente quais os pontos seriam divergentes entre os acórdãos. E no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

Apenas para fins de relatório, ressalto que o presente processo foi distribuído para a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF. Por meio do Acórdão nº 3101-014, de 14 de fevereiro de 2011, o referido colegiado declinou da competência de julgar este feito, tendo em vista que os fatos que acarretaram a lavratura dos presentes autos de infração foram os mesmos que ensejaram a cobrança do IRPJ e da CSLL, objeto do processo nº 10508.001203/2008-21, já julgado pela Primeira Seção de Julgamento deste CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Breve Síntese

Tratou-se de um AIIM de PIS e COFINS relativos ao ano-calendário de 2005, pelo lucro presumido, em razão do não oferecimento à tributação de valores tratados como créditos de ICMS, com base na LC 7/70 e no Decreto 4.524/02.

Consta do Relatório Fiscal, fls. 119 e ss, que o contribuinte ao ser intimado para explicar as diferenças encontradas informou à fl.20 que os valores escriturados como "outras receitas operacionais — recuperação de despesas" são referentes a estorno de débitos do ICMS (Crédito Presumido de ICMS), em virtude de incentivo fiscal concedido pelo Decreto Estadual nº 4.316/95, conforme escriturado no livro Registro de apuração do ICMS (fls. 79 a 92), e que foram contabilizados na conta de *recuperação de despesas* perfazendo o total de R\$974.569,79, não se trata, assim, de novos ingressos de recursos, não devendo, pois, ser tributados.

Entendeu a fiscalização que tais valores caracterizavam-se como subvenções e como tal deveriam ser tratados como receitas não operacionais e integrar a base de cálculo dos tributos.

A DRJ manteve o lançamento.

Conhecimento

Quanto ao conhecimento, pugna o recorrido pelo seu não conhecimento, diante da ausência de indicação da lei tributária divergente seja pela falta de indicação dos pontos divergentes.

O acórdão recorrido, ao afastar o lançamento, o fez com base no ADI 22 de 29/10/2003, que dispõe sobre o tratamento de incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, enquadrando-a neste último, o benefício que a contribuinte possuía. E dessa forma, inaplicável o art. 443 do RIR/99, tendo considerado o valor do incentivo como estorno pelo não pagamento do ICMS a recolher.

E como a empresa havia optado pela tributação pelo lucro presumido, a contabilização como receita é irrelevante, a não ser que ela tivesse deduzido do valor da receita bruta o valor do incentivo, já que o ICMS integra o preço da venda, nos seguintes termos.

Como se pode observar, o incentivo de redução do ICMS concedido pelo Estado à pessoa jurídica não configura subvenção para investimento, nem subvenção corrente para custeio, e sim, redução de custo ou despesa tributária, não se aplicando o disposto no artigo 443 do RIR, de 1999.

Deste modo, o valor do incentivo não será considerado como receita (operacional ou não operacional), e sim, estorno pelo não pagamento do ICMS a recolher tendo em vista o incentivo de redução do ICMS concedido pelo Estado à pessoa jurídica.

Tem razão a recorrente.

Havendo a empresa optado pela tributação com base no lucro presumido, a contabilização do incentivo como receita é irrelevante para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, salvo se a pessoa jurídica tivesse deduzido do valor da receita bruta, o valor do incentivo de redução do ICMS, visto que o ICMS integra o preço da venda, excluídas apenas: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário, como é o caso do IPI, e que, o percentual para obtenção do lucro se aplica sobre o valor total da venda (receita bruta), já que o lucro que se apura nesse sistema é o presumido.

Não consta dos autos que a recorrente tenha excluído da receita bruta o valor correspondente ao estorno da conta de despesas tributárias do ICMS, pela despesa não incorrida (valor do incentivo).

Vale exaltar que o valor total de R\$ 974.569,79 discriminado às fls. 121 e 141, corresponde aos seguintes valores trimestrais, R\$ 182.802,90; R\$ 420.928,27; R\$ 110.384,86 e R\$ 260.453,76, respectivamente, aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano calendário de 2005.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para que sejam excluídos das bases de cálculo, demonstradas às fls.127/129 e 140/142, os valores

trimestrais acima mencionados para fins de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL.

O paradigma apresentado pela recorrente foi o Ac. 1402-001.277 e 1301-00.496, cujas ementas na parte que interessa colaciono abaixo:

Ac. 1402-001.277:

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES.

O PIS e a COFINS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas. As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da contribuição.

Ressalte-se que esse acórdão foi reformado pela CSRF, porém em 23 de fevereiro de 2018, após a interposição do Recurso Especial, não se plicando, portanto, os termos do §15 do art. 67 do RICARF.

Ac. 1301-00.496: a ementa e o acórdão em si não tratam especificamente do PIS e da COFINS, porém, como visto acima, trata da questão da subvenção para investimento ou custeio.

Ou seja, em que pese os paradigmas decidirem acerca do tratamento fiscal de subvenção para investimentos, não vislumbro a similitude fática necessária entre os acórdãos, isso porque para o acórdão recorrido, os montantes de crédito presumido de ICMS, tratados como receitas não operacionais pelo recorrido, não se trata de um incentivo, mas apenas um regime especial de pagamento de impostos.

Baseou seu entendimento no ADI 22/2003, onde em seu art. 1º claramente menciona que tais incentivos não configuram subvenções para investimento nem subvenções para custeio. E sim como menciona o seu § único, configuram-se em reduções de custos ou despesas, sendo específico ao mencionar a não aplicação do disposto no art. 443 do RIR/99.

Como já dito, nos acórdãos paradigmas a discussão é aquela da tributação das subvenções para investimento e para custeio, ao passo que no caso dos autos, o acórdão recorrido sequer chega a essa discussão.

E dessa forma, não há como se contrapor as divergências, já que o arcabouço jurídico para o afastamento do lançamento trazido no acórdão recorrido nem é trazido no acórdão paradigma. Ou seja, o paradigma deveria trazer uma decisão diferente daquela dada pelo acórdão recorrido ao entender não ser o ato declaratório aplicável para o caso fático.

Assim, voto por não conhecer do Recurso Especial da PGFN.

Após os debates em sessão de julgamento, a maioria do Colegiado acompanhou-me pelas conclusões da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, cujo teor da Declaração de Voto abaixo, fazem parte deste voto, nos termos do §8º do art. 63 do RICARF.

Conclusão

Diante do exposto, NÃO conheço do RECURSO ESPECIAL da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a I. Relatora na negativa de conhecimento ao recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 10508.001203/2008-21, contra o Acórdão nº 1802-00.925, porque lá se decidiu que o incentivo de redução de ICMS caracterizaria recuperação de custos e, assim, não representaria receita para fins de cálculo do **lucro presumido**, ao passo que o paradigma indicado (Acórdão nº 1202-00.045), analisando incidência na sistemática do lucro real, avaliou a natureza do incentivo com vistas a definir se foram cumpridos os requisitos para sua não inclusão na determinação do **lucro real**. Na medida em que a incidência nas diferentes sistemáticas estava sujeita a distintos regramentos legais nos casos comparados, a divergência jurisprudencial não se estabeleceu.

Já neste caso, embora o Colegiado *a quo* tenha entendido por cancelar as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS aplicando os mesmos fundamentos expressos no Acórdão nº 1802-00.925, a divergência suscitada pela PGFN tem em conta outro paradigma que, partindo do exame de incentivo fiscal também correspondente a crédito presumido de ICMS, conclui que as receitas correspondentes devem integrar a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Neste sentido veja-se que o paradigma nº 1402-001.277 analisa a questão de forma autônoma em relação à sua repercussão na apuração do lucro tributável:

A recorrente contesta a exigência do PIS e da COFINS sobre o valor das subvenções, por entender que o crédito presumido de ICMS não se constitui receita, sob o ponto de vista contábil e/ou econômico-financeiro, porquanto se destina unicamente ao subvencionamento da atividade incentivada.

A meu juízo nesta parte, a decisão recorrida não merece reparos, conforme fundamentos a seguir transcritos:

“(…)

A respeito destas contribuições, assim dispõe a Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 1.807/99 (atualmente Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001):

[...]

Questão que importa saber, agora, é se a subvenção obtida a partir da concessão específica de créditos presumidos de ICMS é uma receita do subvencionado.

Nesse passo, traz-se à baila o enfoque contábil, do Conselho Federal de Contabilidade, que, por meio da Resolução CFC nº 922, de 2001, definiu:

[...]

A teor do que dispõe a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, as subvenções recebidas das entidades públicas devem ser consideradas como receita do subvencionado.

Nem se diga que o recebimento de créditos presumidos de ICMS não pode ser considerado como receita por não haver a transferência econômica do recurso, vez que a transferência da disponibilidade jurídica do direito (crédito de ICMS) é motivo suficiente para a realização da receita. No caso, parcela do crédito de ICMS do ente tributante foi transferida ao contribuinte na forma de crédito presumido.

[...]

Outrossim, a classificação contábil da subvenção – custeio, operação ou investimento é irrelevante para a exação das contribuições do PIS e da COFINS.

Isto porque todas essas subvenções se coadunam, de um ou de outro modo, com a receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio, cuja universalidade foi confirmada pelo art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998, para determinação da base de cálculo das contribuições. O mesmo se dando com relação à incidência do PIS e Cofins, não cumulativos, sobre as receitas decorrentes das subvenções obtidas. Importa notar que tais valores integram a base de cálculo das referidas contribuições, por força do disposto, quanto à primeira, no art. 1º, da Lei nº. 10.833, de 2003, e quanto à segunda, no art. 1º, da Lei nº. 10.637, de 2002, a seguir reproduzidos:

[...]

Portanto, cabível a incidência do PIS e Cofins sobre os valores recebidos a título de subvenção seja para custeio, seja para investimento.

Neste comparativo preliminar, este paradigma já seria suficiente para caracterização da divergência. Mas a PGFN também colaciona o Acórdão nº 1301-00.496 que, embora tratando de acusação fiscal distinta da presente, discorre sobre a natureza do mesmo incentivo deferido pelo Estado da Bahia mediante *concessão de créditos fiscais* para concluir que esta modalidade de subvenção caracteriza receita tributável.

Assim, para além de o primeiro paradigma afirmar a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita representada pelo crédito presumido de ICMS, o segundo paradigma também atacaria o fundamento que a I. Relatora extrai do acórdão recorrido, no sentido de que referido crédito não corresponderia a um incentivo, mas sim a regime especial de pagamento de impostos.

Contudo, observo que o primeiro paradigma está pautado na redação original do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional na parte em que promoveu ao alargamento da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Na forma do art. 67, §12 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com a redação dada pelas Portarias MF nº 152/2016 e 329/2017, *não servirá como paradigma acórdão que na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar, dentre outros, decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo ou decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil*. E em 28/11/2008 foi publicada decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 585.235/MG que replicou, em sede de repercussão geral, o entendimento de que *é inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98*, estando referida tese consolidada no Supremo Tribunal Federal desde 09/12/2015.

Friso que as exigências da Contribuição ao PIS e da COFINS, formuladas em sistemática cumulativa em razão da opção da Contribuinte pelo lucro presumido, estão fundamentadas na legislação posteriormente declarada inconstitucional, refletida no Decreto nº 4.524/2002, como assim exposto no Relatório Fiscal às e-fls. 124/126:

A base de cálculo para o Pis, incidência cumulativa, é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 2º, inciso I, alínea "a" e § único e art. 10 do Decreto nº 4.524/02).

As exclusões permitidas pela citada lei foram listadas nos arts. 18 e 22 do mesmo Decreto, reproduzidos abaixo:

[...]

No caso em questão, o contribuinte escriturou corretamente tais créditos como OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

Assim, independente da denominação e da contabilização adotada pela contribuinte, sua natureza é de receita, e todos os valores nela contabilizados integram a base de cálculo do PIS, visto não existir expressa previsão legal de exclusão ou Isenção, conforme demonstrado anteriormente.

Diante de tudo o exposto acima, calculamos o PIS devido, para os períodos de janeiro a dezembro de 2005. Ao final, apurou-se insuficiência de pagamentos e/ou de declaração dos débitos do PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS, conforme Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada (fls. 1.21), objeto deste auto de infração.

O recurso especial em tela foi interposto em 11/10/2017 e sua admissibilidade se deu em 22/12/2017. Ou seja, já na vigência das novas disposições regimentais que vedam a aceitação do paradigma em referência na parte em que se pauta em dispositivo antes reconhecido como inconstitucional.

Neste cenário, somente poderia se cogitar de dissídio jurisprudencial válido se a PGFN também colacionasse paradigma que associasse a subvenção em tela ao conceito de faturamento do *caput* do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Aparentemente a PGFN até desenvolve sua argumentação de mérito neste sentido, inicialmente distinguindo subvenção para investimento e

para custeio e, depois, classificando esta última como receita bruta operacional na forma do art. 44, inciso IV da Lei nº 4.506/64, bem como abordando a natureza jurídica do crédito fiscal em debate, para associá-lo a receita bruta na forma do art. 40, §1º do Decreto-lei nº 5.844/43 e, além de afirmar a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática não-cumulativa, concluir adicionalmente que *além das receitas oriundas da venda de bens e serviços, as subvenções também podem compor a receita operacional da empresa. Isso implica em incluí-las no conceito restrito de faturamento que exige uma correlação imediata entre receita e atividade-fim.*

Contudo, ainda que a pretensão da PGFN fosse manter a exigência porque integrada ao conceito mais estreito de faturamento que subsistiu no art. 3º da Lei nº 9.718/98, fato é que o primeiro paradigma não adentrou a este ponto em razão de operar no cenário de base de cálculo mais alargada, e o segundo paradigma indicado não analisou este aspecto da legislação. De fato, proferido em face de exigência de CSLL, o paradigma nº 1301-00.496 nada disse acerca da repercussão dessas receitas na apuração da base de cálculo da Contribuição ao PIS ou da COFINS e, na parte em que poderia guardar alguma correlação com estas apurações, qual seja, na repercussão destes valores para cálculo das estimativas mensais, o voto condutor do paradigma ainda trouxe expressamente que:

Os assentamentos contábeis da interessada refletiram exatamente o exposto, ao registrar o débito tributário de ICMS no momento da saída de seus produtos e os créditos fiscais em conta de receita, inclusive oferecendo esses créditos à tributação ao final do período de apuração. Errou, no entanto, ao não incluir tais receitas no cálculo das estimativas mensais, baseadas na receita bruta e acrêscimos (RBA). Observo, ainda, que as receitas sob análise não se incluem no conceito de *receita bruta* (art. 224 do RIR/99), mas sim no de *acrêscimos*, ou seja, “*resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior*”, a teor do art. 225 do regulamento. O lançamento ora discutido obedeceu a esse regramento, visto que adicionou os créditos obtidos com os incentivos fiscais à base de cálculo das estimativas, sem a incidência do percentual de acordo com a atividade.

Registro, por fim, que o paradigma nº 1402-001.277 foi reformado, no ponto em litígio, por esta 1ª Turma, conforme Acórdão nº 9101-003.347¹, proferido em 17 de janeiro de 2018 e assim ementado:

LANÇAMENTO REFLEXO. PIS/COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. AFASTAMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constitui entrada de recursos passíveis de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo das contribuições.

Contudo, tal se deu depois da interposição do recurso especial sob apreciação, de modo que esta reforma não prejudicaria a admissibilidade daquela decisão para caracterização da divergência.

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e divergiu na matéria o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

De toda a sorte, rejeitado esse paradigma na parte em que conflita com as decisões do Supremo Tribunal Federal, e ausente demonstração da divergência no sentido de que as subvenções para custeio integrariam o conceito de faturamento, não há dissídio jurisprudencial a ser apreciado por este Colegiado.

Estas as razões para também concluir por NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA