



**Paulo Guilherme Déroulède**

Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente), Jose Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho (relator), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Paulo Guilherme Deroulede, Sarah Maria Linhares de Araujo e Walker Araujo.

**Relatório**

Cuida o presente recurso de direito creditório de compensação em que se pretende extinguir débito de CSLL apurado no período de março de 2004 com crédito de PIS/PASEP não cumulativo do período de 01.04.2004 a 30.06.2004, conforme se vê da “Declaração de Compensação” e os “Demonstrativos de Créditos”.

Submetido a procedimento fiscal, foi emitido a “Informação Fiscal”, fl. 39/41, reconhecendo do montante de R\$ 262.131,94 (duzentos e sessenta e dois mil cento e trinta e um reais e noventa e quatro centavos) a importância de **R\$ 250.824,07 (duzentos e cinquenta mil oitocentos e vinte quatro reais e sete centavos)**.

Consta, ainda, da Informação Fiscal que o motivo do reconhecimento parcial decorre da não inclusão à base de cálculo do valor de incentivo fiscal – “crédito presumido de ICMS, concedido de acordo com o art. 32, incisos XXXV e XL, do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, sendo assim, procedeu a devida glosa.

Irresignado com a decisão, apresentou Manifestação de Inconformidade, que contabilização de crédito presumido na escrita fiscal não incorpora nenhum valor ao patrimônio, o qual permanece quantitativamente inalterado, operando apenas uma alteração qualitativa das contas.

O argumento foi rechaçado ao fundamento de que o crédito presumido - ICMS não pode ser excluído da base de cálculo de PIS e COFINS em consequência de inexistência de previsão legal.

Ciente do acórdão em 19 de agosto de 2008 apresentou recurso em 11 de setembro de 2008, reiterando os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e, observadas as demais formalidades aplicáveis, dele conheço.

Infere-se, que a controvérsia quanto à natureza do ingresso percebido pela recorrente: trata-se de crédito presumido de ICMS, concedido a título de incentivo fiscal pelo Estado do Rio Grande do Sul.

O recurso comportar provimento porque o incentivo fiscal em questão não constitui receita da pessoa jurídica e, desta forma, não chega a integrar a base impositiva das exações.

Penso estar diante de típica espécie de “subvenção governamental”. Subvenção, com efeito, é conceito jurídico-positivo encontrável na Lei nº 4.320/64, instituída para disciplinar “normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. De acordo com o §3º, do artigo 12 do diploma:

“Art. 12. (...)

§3º. *Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:*

*I – subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;*

*II – subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.”*

Debruçando-se sobre o texto, a doutrina enaltece os elementos caracterizadores da figura, de modo a definir subvenções como transferências pecuniárias pela via da despesa pública, em favor de entidades públicas ou privadas, destinadas à cobertura total ou parcial de despesas associadas à promoção de interesses de caráter coletivo. Leia-se em Souto Maior Borges:

*“O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (subventio) – expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público, que impõe alteração nesse caráter não contraprestacional. A sua gratuidade não exclui, então, como requisito de legitimidade, a ocorrência do interesse público relevante”. (Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. Revista de direito público, no. 41-42, p. 43 e ss).*

A restituição do ICMS concedida pelo Estado do Rio Grande do Sul constitui justamente uma transferência pecuniária à pessoa jurídica beneficiária, cujo propósito, no seu particular, está em incentivar a fabricação de fertilizantes e a destinação da produção a outras unidades federativas.

E a condição de subvenção governamental não depende do instrumento por meio do qual a lei viabiliza a transferência. Explica Mariz de Oliveira que:

*“o fato de eles [créditos fiscais] serem realizados (isto é, pagos, liquidados, cumpridos) por qualquer das múltiplas formas que as respectivas leis prevêem, isto é, por crédito na escrita fiscal para compensação com débitos tributários, ou por recebimento ou ressarcimento em dinheiro, feito pelo Poder Público” não lhes modifica a natureza jurídica, assim como também em nada interfere no conceito que seja legalmente autorizada “a sua transferência a outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou a sua cessão a outras pessoas jurídicas que os utilizarão por uma das formas permitidas”. Tais alternativas legais, conclui, “não passam de meios para o pagamento dessas subvenções, isto é, modos de extinção das obrigações criadas pela lei em favor dos beneficiários dos subsídios governamentais.” (PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões. 10º Simpósio nacional IOB de direito tributário: grandes temas tributários da atualidade. São Paulo: IOB, 2001, p. 39.)*

Sucedem que as subvenções governamentais, sejam as concedidas para investimentos, sejam as destinadas ao custeio de despesas determinadas, caso do ICMS em questão, não constituem receita da pessoa jurídica. E não constituem receita porque não satisfazem uma das notas fundamentais do conceito. Receitas, diz a doutrina, são por definição novos direitos que acrescem ao patrimônio de um sujeito por via – eis o relevante – da aplicação de recursos já integrantes desse patrimônio ou da atividade de quem o possua.

É este o conceito talhado por José Antonio Minatel:

*“[receita é] ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, **proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial**, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos” (Conteúdo do Conceito de Receita. São Paulo: MP, 2005. p. 124)*

Receita, portanto, é grandeza menos abrangente que “ingressos”, pois estes consubstanciam quaisquer valores que transitam pelo patrimônio da empresa, independentemente de sua origem e de sua definitividade (razão pela qual toda receita é ingresso, mas nem todo ingresso é receita).

Por outro lado, o conceito de receita varre um espaço amostral maior que o de faturamento, uma vez que este se restringe aos valores decorrentes da venda de mercadorias ou prestação de serviços (razão pela qual todo faturamento é receita, mas nem toda receita é faturamento). Inegável, portanto, que o conceito de faturamento é mais causalista que o de receita, pois vinculado a uma gama mais específica de fontes geradoras, causadoras do acréscimo patrimonial da empresa.

Entretanto, também o conceito de receita mantém-se impregnado – com menor intensidade que o de faturamento, é verdade – de causalidade. Afinal, como visto acima, para que se catalogue como receita, o acréscimo patrimonial definitivo há de ser um produto *da atividade empreendedora*. Receitas estão comprometidas com esta origem, necessariamente.

Aí a chave para o desate dogmático reclamado nos autos. É que, a meu ver, a restituição de impostos, como decorrência de incentivo fiscal legalmente concedido, provém de um benefício governamental e não – ao menos não diretamente – do exercício da atividade empresarial.

Mariz de Oliveira, sempre ele, dirá:

*“(…) há alguns ingressos ou entradas que representam novos direitos no patrimônio em que entram e que, inclusive, (sempre) acarretam aumento neste, mas que não se confundem com receita exatamente porque lhes faltam as características que compõem os elementos afirmativos desta, ou porque adentram em um dos seus elementos negativos, e principalmente por não terem o caráter remuneratório ou contraprestacional do emprego de recursos já componentes desse patrimônio ou da atividade do seu titular.*

*Isso ocorre com os ingressos de capital social, ou com outros ingressos que vêm de fora da pessoa jurídica e que não derivam de dentro, por não derivarem de atos, operações ou atividades do patrimônio (da empresa no qual o patrimônio da pessoa jurídica está aplicado), ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, como é o caso de doações, subvenções, ágios de subscrição de capital e outras entradas que mais apropriadamente se chamam ‘transferências patrimoniais’.”*  
*(Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, p. 144.)*

Neste particular, as subvenções governamentais se equiparam às doações, ao capital social e ao ágio na subscrição de valores mobiliários, visto que todas as figuras têm em comum o fato de redundarem em aporte de recursos não contraprestacionais à aplicação do patrimônio ou das atividades sociais. É o que justifica e impede, portanto, que por meio da contribuição ao PIS ou da COFINS, pretenda o Fisco onerar o próprio capital social.

Diga-se de passagem que a própria Lei nº 6.404/76, na redação vigente à época dos fatos aqui considerados, continha no seu artigo 182 disposição segundo a qual as subvenções governamentais para investimentos teriam contrapartida direta no patrimônio líquido, em conta de reserva de capital, e, portanto, sem trânsito pelo resultado.

Entre as subvenções para investimento e as subvenções para custeio a diferença fundamental reside no destino possível dos recursos transferidos, no primeiro caso para o implemento do ativo permanente da pessoa jurídica e, no segundo, para a cobertura de despesas determinadas. Todavia, tanto uma como a outra representam recebimentos gratuitos, não contraprestacionais, embora, é claro, pressuponham o cumprimento de pré-requisitos associados à promoção do interesse público. O fundamento por trás da qualificação das subvenções para investimento como meras transferências patrimoniais deve, pois, presidir a **catalogação das subvenções para custeio sob idêntico gênero de ingressos.**

De mais a mais, não seria lógico que o Estado, depois de reconhecer o interesse público na transferência de recursos para o custeio da atividade empresarial, ato contínuo viesse a tomar de volta parcela expressiva do montante por meio da imposição tributária. “*O que se dá com uma mão não é plausível que seja retirado com a outra*” (Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, p. 240.)

Ademais, a restituição do ICMS não se pode qualificar como riqueza nova – atributo necessário à receita –, pois que configura apenas recuperação econômica de dispêndio anteriormente suportado. Nesse sentido, novamente José Antonio Minatel:

*“Dessa forma, tem nítida natureza de recuperação de custos com os efeitos já explicitados, pelo que o valor do ressarcimento do tributo embutido no preço, ou do correspondente direito escriturado como crédito, melhor evidencia sua índole se contabilizado em conta redutora dos próprios custos, jamais em conta de receita, por faltar-lhe os predicados para tal configuração” (op. cit. p. 224)*

Não era outra a tese prevalecente no antigo Segundo Conselho de Contribuintes:

*“A parcela agregada pela fiscalização à base de cálculo da COFINS – correspondente à parcela do ICMS isentado pelo Estado do Amazonas – indubitavelmente não tem natureza jurídica de receita bruta, faturamento ou resultado, constituindo-se em mera redução de custo ou despesa” (2º CC. 2ª Câmara. Proc. Adm. 10283.001595/2006-68. Rel. Cons. Maria Cristina Roza da Costa. J. 19.9.2007)*

A grandeza sobre a qual se realizou o lançamento *in casu* situa-se, portanto, além dos limites gizados pelas próprias Leis nº 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03, o que torna despicienda a análise de sua constitucionalidade: seja sob a disciplina de tais Leis (caso constitucionais), seja sob a disciplina das Leis Complementares nºs 7/70 e 70/91 (caso inconstitucionais), o ICMS restituído não integrará a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Dito isso, remanesce pendente a análise do direito à apropriação de créditos da contribuição ao PIS, na hipótese de fretes realizados entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica recorrente para transporte seja de matérias-primas e de materiais de embalagem, seja de produtos acabados.

Quando da conversão do julgamento em diligência, esta Turma expressamente consignou que a medida não se prestaria “*a corrigir a incompetência da parte a quem a lei atribui o ônus da prova*”, determinando que o órgão de origem se limitasse a juntar aos autos “*via impressa dos elementos documentais, dentre aqueles já obtidos junto à recorrente no curso da fiscalização*”, capazes de segregar do total de fretes em questão, aqueles que tivessem por objeto o transporte de itens ainda em fabricação.

Pois em resposta à diligência, o órgão de origem foi assertivo em afirmar que as provas até então coligidas aos autos não lhe permitiam proceder ao desmembramento. E a separação, a meu ver, seria fundamental à melhor aplicação ao caso do disposto nas Leis no.

Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

Por todo o exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário para reconhecer a insubsistência das glosas efetuadas na origem com fundamento na não-sujeição ao tributo de valores supostamente auferidos em razão da cessão de saldos de ICMS, deferir o ressarcimento pretendido.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à não sujeição do crédito presumido de ICMS à incidência de PIS/Pasep não-cumulativo, de que trata o artigo 1º da Lei nº 10.637/2002.

O processo versa sobre de declaração de compensação de créditos da não-cumulatividade de PIS/Pasep, vinculados à exportação, com débito de CSLL. A fiscalização reduziu o saldo credor, mediante a tributação de receitas decorrentes de incentivos fiscais relativos a créditos presumidos de ICMS, concedidos de acordo com o artigo 32, incisos XXXV e XL do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul.

A recorrente, por seu turno, alega que são mera reduções de custos, não representando nova receita, entendimento compartilhado pelo relator. Com a devida vênia, discordo das alegações pelo exposto a seguir.

O crédito presumido de ICMS foi concedido com fulcro no artigo 32 do Regulamento do ICMS do Estado de Rio Grande do Sul reproduzido na peça recursal, conforme abaixo:

*Art. 32. Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:*

(...)

*XXXV — a partir de 1º de agosto de 2003, aos estabelecimentos fabricantes, em montante igual ao que resultar da aplicação do*

percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de linguiças, mortadelas, salsichas e salsichões;

(..)

**XL** — aos estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em montante igual ao que resultar da aplicação dos percentuais a seguir indicados sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias, quando a alíquota aplicável for 12%.

O período analisado é regido pela Lei nº 10.637/2002 que dispunha, à época dos fatos, no §3º do artigo 1º sobre as receitas que não integravam a base de cálculo na incidência não-cumulativa, conforme a seguir:

*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. Produção de efeito*

*§ 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.*

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

*I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;*

*II - (VETADO)*

*III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;*

*IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*V - referentes a:*

*a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;*

*b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.*

*VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (a Lei nº 10.833/2003 ampliou a exclusão para "não operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente", aplicando-se ao PIS/Pasep, de acordo com o artigo 15 da referida lei)*

Verifica-se que a legislação incluiu todas as receitas no campo de incidência, não havendo disposição legal específica que contemplasse a exclusão pleiteada. Assim, necessária a verificação da natureza do crédito presumido de ICMS de que tratam os referidos artigos, ou seja, se se enquadram no conceito de receita.

A NBC T 19.30, norma brasileira de contabilidade aprovada pelo Conselho Federa de Contabilidade, dispõe que *Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários.*

O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis assim define receita:

*Objetivo*

*A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.*

*O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.*

*A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.*

Conceitualmente, receita é o ingresso econômico representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Os artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 determinam que a incidência independe da denominação ou classificação contábil, dispondo em seu §3º sobre as receitas que não integram a base de cálculo, mencionando expressamente as reversões de provisões e as recuperações de crédito baixados como perda (que é uma recuperação de despesa), indicando a abrangência da definição de receita e a necessidade de a lei definir expressamente as exclusões.

Assim, entendo que as recuperações de custos ou despesas são conceitualmente receitas e sua exclusão da base de cálculo deve ser veiculada em lei. Confirmando seta natureza, transcreve-se o artigo 44 da Lei nº 4.506/1994, já mencionado no acórdão da DRJ:

*Art. 44. Integram a receita bruta operacional:*

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

*II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;*

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

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

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**