



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

Processo nº 11080.008889/2007-21
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.715 – 3ª Turma
Sessão de 15 de maio de 2018
Matéria PIS - RESSARCIMENTO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FRIGORÍFICO MERCOSUL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

RECURSO ESPECIAL. DISSENSO JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. REQUISITO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICO. INADMISSIBILIDADE.

A admissão do recurso especial exige a demonstração do dissenso jurisprudencial. Para tanto, é essencial que as decisões comparadas tenham identidade entre si. Se não há similitude fático-jurídica entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigma, impossível reconhecer a divergência na interpretação da legislação tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS DIVERSAS DE TRANSPORTE COM FROTA PRÓPRIA. IMPOSSIBILIDADE.

No sistema de apuração não cumulativo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, não será admitida a apropriação de créditos vinculados a gastos genéricos associados ao transporte de produtos diversos (matéria-prima, produto em elaboração e produto acabado), sob a alegação de que a continuidade das atividades da empresa depende desses dispêndios.

É do contribuinte o ônus de provar que os gastos enquadram-se em uma das hipóteses contempladas pelo inciso IX do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, identificadas no texto legal como armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, ou que tratam-se de gastos com o transporte do insumo empregado no processo produtivo da empresa e foram contabilizados como custo de aquisição de estoques.

BASEDECÁLCULO.EXCLUSÕES.SUBVENÇÃO.

As receitas de subvenções integram a base imponible da Contribuição para o PIS/Pasep no sistema não cumulativo de apuração, uma vez que o legislador não tenha previsto nenhuma exclusão específica para ingressos dessa natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional contra decisão tomada no Acórdão nº 3802-00.475, de 01 de junho de 2011 (e-folhas 643 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa: CRÉDITO FISCAL DO PROGRAMA FUNDOPEM. RECEITA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.IMPOSSIBILIDADE.

Integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, o valor da receita de subvenção para

investimento, recebido a título de crédito fiscal presumido do Programa Fundopem.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE TRANSPORTE EM FROTA PRÓPRIA. NÃO ATENDIMENTO DO CONCEITO DE INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE.

Por não serem aplicados no processo de fabricação do produto final, não se enquadram no conceito de insumo nem geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa as despesas com os serviços de transporte realizados em frota da própria pessoa jurídica.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE VEÍCULOS PESADOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE CARGA. NÃO ATENDIMENTO DO CONCEITO DE INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE.

Somente os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda proporcionam o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa. Por não se enquadrar no conceito de insumo, não dão direito ao referido crédito os encargos de depreciação dos veículos de carga da pessoa jurídica utilizados na própria atividade de transporte.

DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINA E EQUIPAMENTO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE CARGA. UTILIZAÇÃO NA ATIVIDADE DE TRANSPORTE DA EMPRESA. DEDUÇÃO DO CRÉDITO APURADO. POSSIBILIDADE.

Quando pagas à pessoa jurídica, as despesas com a locação de veículos de carga, utilizados nas atividades de transporte da própria locatária, proporcionam o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa: LITISPENDÊNCIA ADMINISTRATIVA. FALTA DE ATENDIMENTO DE REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre litispendência administrativa se não há identidade quanto ao pedido e à causa de pedir objeto do processo de ressarcimento e compensação e o novo processo de cobrança de crédito tributário formalizado por meio de auto de infração.

CONCOMITÂNCIA DE MATÉRIA EM DISCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. RENÚNCIA TÁCITA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. OCORRÊNCIA.

Importa renúncia tácita à instância administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do despacho decisório, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo irrelevante que o processo judicial venha a ser extinto com ou sem julgamento do mérito.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A divergência suscitada no recurso especial da Fazenda Nacional (e-folhas 677 e segs) diz respeito à possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre as despesas com a locação de veículos de carga e máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de transporte da própria locatária.

A divergência suscitada no recurso especial do contribuinte (e-folhas 734 e segs) diz respeito à **(i)** ausência de concomitância ou de renúncia tácita à instância administrativa; **(ii)** exclusão da base de cálculo da Cofins das receitas auferidas com o Fundopem/RS; **(iii)** direito de crédito sobre despesas de transporte com veículos de frota própria e encargos de depreciação de veículos; e **(iv)** litispendência administrativa.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de exame de admissibilidade às e-folhas 719 e seguintes.

O recurso especial do contribuinte foi parcialmente admitido, apenas em relação **(i)** à exclusão da base de cálculo do PIS das receitas auferidas com o Fundopem/RS e

(ii) direito de crédito sobre despesas de transporte com veículos de frota própria. Despacho de exame de admissibilidade às e-folhas 842 e seguintes.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 860 e seguintes. Requer que o recurso especial seja inadmitido/improvido.

O contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Conhecimento do Recurso Especial

Depreende-se dos autos que o recurso interposto pela Fazenda Nacional está fundamentado no que defende ser a correta conceituação de insumos na legislação que regulamenta o sistema não cumulativo de apuração das contribuições.

O acórdão recorrido, por seu turno, em relação à matéria ora controvertida, decidiu sobre o direito de crédito nas operações de locação de veículos de carga por considerá-los espécie de máquinas e equipamentos contemplados no art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/2003

O despacho de admissibilidade do recurso especial reconheceu a divergência sob o seguinte fundamento.

Segundo o enunciado da ementa do referido acórdão paradigma, o aproveitamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade “há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003.” O voto condutor deste julgado, deixa claro a opção pela aplicação do conceito de insumo, previsto na

legislação do IPI, para fim de apuração dos créditos da citada Contribuição, conforme excerto a seguir transcrito:

(...)

Desta forma, em face do Acórdão nº 20312.448 trazido pela Recorrente, fica demonstrada a alegada divergência, conforme preconiza o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, no que diz respeito ao ponto que trata do reconhecimento do crédito da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa calculado sobre as despesas, pagas a pessoa jurídica, referente à locação de veículos de carga utilizados nas atividades de transporte da locatária.

Para demonstrar a leitura empregada pelo acórdão recorrido, a ementa correspondente foi transcrita no despacho. Reproduzo a seguir o fragmento que trata da matéria objeto do recurso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...)

DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINA E EQUIPAMENTO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE CARGA. UTILIZAÇÃO NA ATIVIDADE DE TRANSPORTE DA EMPRESA. DEDUÇÃO DO CRÉDITO APURADO. POSSIBILIDADE.

Quando pagas à pessoa jurídica, as despesas com a locação de veículos de carga, utilizados nas atividades de transporte da própria locatária, proporcionam o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa.

Como se vê, em relação à matéria recorrida, a ementa não faz menção ao conceito de insumos, apenas à possibilidade de que a empresa aproveite créditos vinculados às despesas com locação de veículos de carga utilizadas no transporte da própria locatária.

De plano, anote-se que não há divergência sobre qual foi a matéria destacada pela recorrente para demonstrar o dissenso jurisprudencial. Como fica claro no excerto que

segue, extraído do recurso especial, a divergência de interpretação do vernáculo "insumos", presente na legislação que regula a incumulatividade das Contribuições, foi a questão nuclear do recurso.

Para satisfazer esta exigência de comprovação de dissídio jurisprudencial, invocamos o Acórdão 20312.448, o qual, diversamente do entendimento demonstrado nos autos onde se decidiu por alargar demasiadamente o conceito de insumos decidiu que apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito referente à PIS não-cumulativa aqueles elencados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003, como exatamente decidiu a decisão de 1ª instância modificada pela decisão ora recorrida, adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de insumos prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Assim, passamos a transcrever a ementa do seguinte acórdão paradigma nº. 20312.448:

Também não há divergência sobre o a matéria objeto do recurso. Faço, a seguir, nova transcrição de excerto dele extraído, agora para demonstrar o conteúdo material da lide no momento atual.

Em apertada síntese, recorre a Fazenda Nacional, em face do acórdão da 2ª Turma Especial da 3ª Seção do CARF que julgou parcialmente procedente o Recurso Voluntário do contribuinte, reconhecendo que “quando pagas à pessoa jurídica, as despesas com a locação de veículos de carga, utilizados nas atividades de transporte da própria locatária, proporcionam o direito ao crédito da contribuição para o PIS/PASEP, não-cumulativa”.

Da leitura do acórdão recorrido, é fácil identificar o momento no qual a matéria objeto do recurso é enfrentada.

Da glosa dos créditos apurados sobre o valor das despesas de locação de veículos de transporte.

De acordo com item 4 da Informação Fiscal que serviu de base para a decisão consignada no citado Despacho Decisório, a glosa dos referidos créditos foi realizada com base no entendimento de que somente as despesas de aluguéis de “prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”, enquadrava-se na hipótese prevista no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a seguir transcrito:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

Segundo a Autoridade Fiscal, ainda que utilizados nas atividades da Recorrente, as despesas com a locação de veículos de carga não poderiam ser utilizadas como base de cálculo do crédito em questão, porque os referidos veículos não seriam prédios, nem tampouco máquinas e equipamentos.

Discordo. No meu entendimento, a expressão genérica “máquinas e equipamentos” compreende também os veículos de transporte de carga que, no caso em tela, foram utilizados no transporte de animais e de carne fresca, complementando os serviços de transporte realizados em frota da própria Recorrente.

Segundo o Dicionário Houaiss⁷, máquina “é qualquer equipamento que empregue força mecânica, composto de peças interligadas, cada qual com uma função específica, e em que o trabalho humano é substituído pela ação do mecanismo”. Logo, é indubitável que os veículos de transporte de carga são uma espécie de máquina, aliás, uma das máquinas mais complexas.

Cabe enfatizar que a dedutibilidade do referido crédito não está condicionada a que as máquinas e os equipamentos locados sejam utilizados na “fabricação de produtos destinados à venda”, conforme exigido para os encargos de depreciação.

Deveras, no caso em tela, a exigência é que as máquinas e os equipamentos sejam utilizados “nas atividades da empresa”. Aliás, sobre tal requisito inexistente controvérsia, pois a própria Autoridade Fiscal asseverou que os mencionados veículos foram utilizados na atividade de transporte de animais e bois realizada pela Recorrente.

Com base nessas considerações, entendo que deve ser restabelecida a dedução dos créditos apurados sobre o valor das despesas de locação com os referidos veículos de transporte de carga.

Inegavelmente, a razão pela qual o recorrido decidiu pela reversão da glosa no locação de veículos passa muito longe do que venha ser o conceito válido de insumos para efeito de apuração da contribuição no sistema não cumulativo. Com efeito, esse assunto foi abordado quando se decidia sobre outra matéria, especificamente sobre *a glosa dos créditos apurados sobre as despesas de transporte com frota própria.*

Mais uma vez, me socorro da transcrição do teor da decisão recorrida. Consta no voto.

Da glosa dos créditos apurados sobre as despesas de transporte com frota própria.

De acordo com a citada Informação Fiscal, as despesas de transporte com frota própria não se enquadravam no conceito de insumo estabelecido no transcrito inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o estabelecido nas alíneas “a” e “b” do § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, que seguem transcritos:

(...)

Diante do exposto, fica esclarecido que, para a Fiscalização, o processo de produção ou industrialização da Recorrente inicia-se com abate dos bovinos e termina com a embalagem dos produtos finais (carcaça, carne e couro). Logo, segundo esse entendimento, não seria insumo os demais dispêndios não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos finais.

(...)

Da leitura do excerto transcrito, fica claro que, para a Recorrente, o seu processo de produção compreende desde os cuidados com os animais vivos até a entrega dos produtos finais industrializados (carcaça, carne e couro) no estabelecimento do cliente. Assim, segundo esse entendimento, seria insumo tanto as despesas com realizadas com o transporte dos animais vivos como dos produtos finais entregues nos estabelecimentos dos clientes.

(...)

Não procedem as alegações da Recorrente, pois, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são considerados insumos somente as despesas vinculadas aos serviços aplicados “na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” ou seja, aplicados no processo produtivo. No presente caso, obviamente, as despesas realizadas com os referidos veículos estavam relacionadas com os serviços de transporte prestados nas fases anterior e posterior ao processo industrialização dos produtos vendidos.

Observe-se. Há diversos problemas com a demonstração da dissensão jurisprudencial por meio da qual intentou-se o apelo a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em primeiro plano, constata-se que não há identidade fático-jurídica entre a matéria ora discutida e matéria decidida nos paradigma. Neste, discute-se se veículos são máquinas na acepção do inciso IV do art. 3º da Lei 10.833/2003. Naquele, a extensão do conceito do vernáculo insumos encontrado no inciso II do mesmo art. 3º.

É verdade que o recorrido decidiu sobre insumos, assunto tratado nos paradigmas, mas não é dessa decisão que a Fazenda Nacional recorre em sede de recurso especial. E nem poderia, pois nesse ponto a decisão recorrida lhe foi favorável.

De fato, como consta no excerto antes transcrito, ao adentrar a essa questão específica, a instância *a quo* entendeu que não procediam "*as alegações da Recorrente, pois, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são considerados insumos somente as despesas vinculadas aos serviços aplicados 'na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda' ou seja, aplicados no processo produtivo (...)*".

Significa dizer que não há causa de pedir em relação à matéria posta no recurso especial. Por mais que essa instância recursal restringisse o conceito válido para o termo insumos encontrado na legislação das Contribuições, o resultado da lide não se modificaria neste particular, pois o crédito correspondente já foi negado.

E nem na essência da controvérsia identifica-se qualquer relação entre os assuntos.

A decisão ora contraditada diz respeito ao emprego de veículos locados nas atividades da empresa. Trata-se de um crédito com gastos de locação de máquinas, equipamentos ou imóveis empregados em qualquer setor/atividade da empresa; administrativo, produtivo, mercadológico, vendas ou qualquer outro. Observe-se.

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica
poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(...)

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a
pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

Portanto, voto por não conhecer o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Contribuinte

Correto o exame de admissibilidade recurso especial interposto pelo contribuinte, analisa-se o mérito da matéria admitida.

Mérito

1 Exclusão da base de cálculo do PIS das receitas auferidas com o Fundopem/RS

Em sede de embargos de declaração, nos autos de processo nº 13971.005448/2010-64, acórdão nº 9303-004.411, de 10/11/2016, lembrei que esta Turma decidiu que os incentivos concedidos por Estados da União como créditos de ICMS são caracterizados como subvenções e constituem receitas que devem ser incluídas na base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Reproduzo a seguir, tal como fiz na ocasião, os fundamentos do voto vencedor do Acórdão nº 9303003.878 (PAF 10380.009928/200418), da lavra do ex-Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que, *mutatis mutantis*, são também adotadas como fundamento deste voto.

Já me manifestei acerca do tema, no voto condutor do Acórdão nº 9303 002.355, de 13 de agosto de 2013, cujos fundamentos adotados naquele julgamento reproduzo abaixo, e adoto como minhas razões de decidir no presente processo: Inicialmente, tem-se que o correto enquadramento contábil dos incentivos fiscais (subvenções) concedidos pelo Estado do Amazonas, destinados às sociedades empresárias industriais ou agroindustriais que lá se instalaram, deve ser feito como receitas não operacionais da pessoa jurídica, pelas razões seguintes.

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

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

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

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

ABRASCA;

APIMEC;

NACIONAL;

BOVESPA;

Conselho Federal de Contabilidade;

FIPECAFI; E

IBRACON.

6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

41. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

O CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

Releva ainda salientar que o CPC nº 07 foi aprovado, dentre outros, pela (o):

CVM, deliberação CVM nº 555/08;

CFC, Resolução CFC nº 1.143/08;

Susep, Circular Susep nº 379/08 (anexo I).

As subvenções governamentais consistentes em incentivos fiscais devem ser escrituradas como receita, a teor do item 42, abaixo transcrito:

42. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrandose o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

A seu turno, o item 9 do CPC nº 07, dispõe ser irrelevante para o método de contabilização, a forma como a subvenção foi recebida, vejamos:

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

Nessa linha de raciocínio, vê-se que os incentivos relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS

concedidos pelo Estado do Amazonas à sociedade empresária autuada constitui receita da pessoa jurídica, mais precisamente, receita não operacional, posto não ser fruto direto da alienação de um bem ou serviço relacionado à atividade fim da sociedade empresária.

Resta então determinar se tal receita pode ser alcançada pela incidência da Cofins. Vejamos: Até o advento da Lei 9.718/1998, a base de cálculo dessa contribuição era a receita bruta decorrente da venda de bens, de serviços ou de bens e serviços (conceito de faturamento). Todavia, o § 1º do art. 3º dessa Lei alterou o campo de incidência do PIS/Pasep e da Cofins, alargando-o, de modo a alcançar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dúvida não havia de que as receitas decorrentes da isenção ou concessão de créditos do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, comporiam a base de cálculo dessa contribuição.

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

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

senatorial ainda se faz necessária, para estender efeitos de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.

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

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

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

Em outro giro, a PGFN por meio da Portaria nº 294/2010, autorizou seus procuradores a não mais recorrerem das

decisões definitivas de tribunais superiores, como a do STF que reconheceu a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais. A edição dessa portaria corrobora o entendimento de se aplicar ao caso em exame a decisão plenária do STF sobre o indigitado alargamento da base de cálculo da Cofins.

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

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

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

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

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

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

À luz dos arts. 1º da Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 1º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, as receitas de que aqui se trata incluem-se nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois, segundo estas normas, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil, sujeitam-se a estas contribuições, quando apuradas pelo regime não-cumulativo, admitidas apenas as exclusões dos valores das rubricas expressamente citadas.

Uma vez que as receitas decorrentes de subvenções não estão entre aquelas passíveis de exclusão das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem sofrer a incidência destas contribuições.

Importante abordarmos a recente normatização sobre referidas subvenções pelo art. 9º da LC nº 160/2017, a qual acresceu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12973/2014, abaixo transcrito:

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:

(...)

§ 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)

Verifica-se que todas subvenções concedidas pelos Estados, a título de ICMS, passaram a ser "subvenções de investimento", entendimento esse a ser aplicado desde sempre. Tal fato, como bem esclarecido no voto acima transcrito do Conselheiro Henrique, não afasta a sua característica de receita, o que a própria Lei nº 10.833/2003 a considera como receita, senão vejamos:

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

(...)

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

(...)

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

Portanto, indubitavelmente a partir da vigência da Lei nº 12/973/2014, tratam-se de receitas a serem excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativas. Porém para os fatos geradores constantes do presente processo, ano-calendário de 2005, não havia previsão legal para exclusão destas receitas da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Razão pela qual, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte em relação a esta matéria.

2 Direito de crédito sobre despesas de transporte com veículos de frota própria

O voto vencedor da decisão recorrida manteve as glosas com as despesas com transporte realizado com frota própria pelas razões expostas nos excertos que seguem.

Da glosa dos créditos apurados sobre as despesas de transporte com frota própria.

(...)

De outra parte, sob o argumento de que o seu processo produtivo compreende desde os cuidados com os animais vivos

até a entrega dos produtos acabados ao cliente, alegou a Recorrente que as despesas realizadas com o transporte dos animais vivos (da fazenda de criação até o abatedouro) e dos produtos finais vendidos (do abatedouro até o estabelecimento dos clientes) enquadravam-se no conceito de insumo, logo tinha direito aos respectivos créditos. No entendimento da Recorrente, os denominados veículos boiadeiros e frigoríficos da sua frota de transporte seriam considerados bens de produção, por conseguinte as despesas de combustíveis e manutenção realizadas com tais veículos estariam compreendidas no conceito de insumo.

Não procedem as alegações da Recorrente, pois, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são considerados insumos somente as despesas vinculadas aos serviços aplicados “na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” ou seja, aplicados no processo produtivo. No presente caso, obviamente, as despesas realizadas com os referidos veículos estavam relacionadas com os serviços de transporte prestados nas fases anterior e posterior ao processo industrialização dos produtos vendidos.

Estou de acordo com o entendimento do Relator da decisão recorrida.

Segundo entendimento que já manifestei reiteradas vezes, em situações como a de que aqui se trata, o que importa saber é se as despesas de transporte realizado com frota própria são gastos passíveis de serem considerados como aplicados no processo produtivo (ainda que por sua inclusão do custo do insumo) ou se estão relacionados em alguma das demais hipóteses contempladas nos art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Nos autos, que tratam de pedido de ressarcimento protocolado pelo contribuinte, o dever de provar recai mais pesadamente sobre o administrado do que sobre a administração. Em decorrência disso, a comprovação do efetivo emprego das glosas revertidas pela decisão recorrida no processo produtivo da empresa ou de seu enquadramento nas demais hipóteses previstas em lei deve ser buscada nas manifestações e provas que o próprio contribuinte carrou aos autos.

Em sede de recurso especial, a matéria de que ora nos ocupamos recebeu a seguinte abordagem.

Já o Relator entendeu que não se configura como insumo os gastos da Recorrente com frota própria utilizados no transporte da matéria-prima (gado vivo) e no transporte do produto em processo e pronto (carne fresca ou congelada em temperatura controlada) ao aplicar uma visão restrita de processo produtivo e da atividade da recorrente, restringindo os créditos às operações realizadas internamente na planta frigorífica, quando na verdade a operação produtiva da recorrente é verticalizada e ultrapassa os limites da porta de entrada e saída das plantas frigoríficas.

O Conselheiro Solon Sehn, que restou vencido no julgamento do Acórdão ora recorrido, define insumo, muito propriamente, como "a matéria prima essencial da atividade industrial exercida pelo contribuinte." Entendeu o julgador, muito corretamente, que sendo a atividade industrial da Recorrente a industrialização da carne, não restaria dúvidas que o transporte de animais vivos para o abate se configuraria como insumo.

Gastos com o transporte até o local da produção, como se sabe, devem ser incorporados ao custo dessa matéria-prima, agregando-os ao valor do próprio insumo e, por conseguinte, gerando direito ao crédito. Por sua vez, gastos com transporte do produto acabado não integram o custo do insumo, não fazem parte do processo produtivo e tampouco estão contemplados em quaisquer das hipóteses legais que autorizam a apropriação de créditos no sistema não cumulativo de apuração das contribuições.

Na etapa posterior ao processo de produção, o único dispêndio para o qual o legislador previu direito de crédito foi para o frete na operação de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor. Não há esforço de hermenêutica que autorize, por analogia, a apropriação de créditos com gastos genéricos com o transporte do produto acabado.

Significa dizer que, em relação aos dispêndios de aqui se trata, apenas os gastos com veículos próprios empregados no transporte da matéria-prima e contabilizados de forma segregada, integrando o custo da matéria-prima em estoque, geram direito ao crédito.

Não há, contudo, qualquer evidência de que o contribuinte tenha feito tal segregação em sua contabilidade.

E, de fato, é muito improvável que esses gastos tenham sido apropriados separadamente: parte deles para o transporte do boi vivo e parte para o produto acabado.

Em tais circunstâncias, inexistem elementos de prova ou mesmo evidências que permitem determinar o enquadramento dos gastos com a frota própria em uma das hipóteses contempladas em lei para geração de créditos para desconto da contribuição devida ou mesmo que ensejem direito de ressarcimento/compensação.

Por todas as razões expostas em relação **(i)** à ausência de demonstração do dissenso jurisprudencial por parte da Fazenda Nacional; **(ii)** à inclusão das receitas oriundas do Fudopem na base de cálculo da Contribuição; e **(iii)** à glosa dos créditos com gastos com o transporte em frota própria; voto pelo não conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

A priori, peço vênia ao nobre conselheiro relator Andrada Márcio Canuto Natal, que tanto admiro por seu brilhantismo, para expor meu entendimento acerca da discussão envolvendo a incidência ou não do PIS e da Cofins sobre os incentivos concedidos por Estados como créditos de ICMS caracterizáveis como subvenções.

Recordo, assim, que o acórdão recorrido de nº 3802-000.475 consignou em sua ementa (transcrito somente a parte que interessa nessa declaração):

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa: CRÉDITO FISCAL DO PROGRAMA FUNDOPEM. RECEITA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE.

Integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, o valor da receita de subvenção para investimento, recebido a título de crédito fiscal presumido do Programa Fundopem.

[...]”

Trago que, após analisar melhor o tema, me posiciono pelo afastamento dessas subvenções da tributação pelas r. contribuições.

Considerando que o sujeito passivo observa a sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, foi considerado à época pela turma *a quo* os dizeres do *caput* e dos §§1º e 2º do art. 1º da Lei 10.637/02 vigentes naquele período discutido (Grifos meus):

“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 para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.”

O que, de forma simples, foi consolidado naquela ocasião que a subvenção para investimento seria passível de tributação pelas contribuições, por se tratar de receita – que se subsume ao disposto no art. 1º, § 1º, da Lei 10.637/02.

Não obstante a esse entendimento, refletindo melhor, vê-se que tal subvenção não tem caráter/natureza de receita – o que deveríamos enquadrá-la no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei 10.637/02 (Grifos meus):

“[...]

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

I – isentas ou não alcançáveis pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);”

Ora, as subvenções para investimentos por terem destinação específica – qual seja, implementação, expansão e desenvolvimento econômico da região do Estado incentivador, não constituiriam lucro e nem estariam disponíveis para distribuição como dividendo. Tanto é assim que à época dos fatos, deveriam ser contabilizadas em reservas de capital, tal como pronunciou as normas vigentes. Por terem destinação específica, não há como a empresa ter gerência sobre tais recursos, devendo, inclusive, justificar a sua aplicação. O que reforça que sua natureza não poderia ser de “receita”.

E, por não terem essência de “receita”, se assim fossem contabilizadas – deveriam ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Para melhor elucidar, trago o art. 182, § 1º, alínea “d”, da Lei 6.404/76 vigente à época (Grifos meus):

“Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º. *Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:*

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;*
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;”*

Continuando, o PN CST 112/78 traz que a subvenção para investimento corresponde efetivamente a uma transferência de recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica com a finalidade de dar-lhe suporte para aplicação específica em bens e serviços para “expandir empreendimentos econômicos” – o que é o caso vertente.

Eis o que traz o PN (Grifos meus):

“[...]

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 no 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 nº 143/73 (DOU de 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, mais 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 DL 1.598/77.***

2.12 – *Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia de 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. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

[...]”

E tal subvenção deve ser registrada, considerando o momento discutido, em contas de reserva de capital, conforme Nota Explicativa da ICVM 59/86:

“As reservas de capital representam acréscimos efetivos aos ativos da companhia que não foram originados dos lucros auferidos em suas operações, por não representarem efeitos de seus próprios esforços, mas assim de contribuições de acionistas ou de terceiros para o patrimônio líquido da companhia com o fim de propiciar recursos para o capital (em sentido amplo), inclusive contribuições governamentais sob a forma de subvenções por incentivos fiscais. (...) Quanto às doações e subvenções, fazem-se necessários alguns comentários adicionais. As doações recebidas pela companhia poderão ser em bens (imóveis, móveis) ou direitos. A contabilização de bens doados, tendo como contrapartida uma conta de reserva de capital, deve ser feita a valor de mercado pelo valor que custaria adquirir o bem recebido em doação. Em relação às subvenções recebidas pela companhia, elas podem ser classificadas em dois tipos diferentes: subvenções para investimento e subvenções para custeio. As subvenções para investimento são registradas contabilmente como reserva de capital. Normalmente, referem-se a valores de que a companhia se beneficia a título de devolução, isenção ou redução de impostos devidos, ou de valores recebidos destinados à expansão de suas atividades, sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro. É o caso, por exemplo, de devolução de IPI ou ICMS e de isenção temporária de imposto de renda como incentivo regional ou setorial. As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas

pelas receitas de suas operações (tarifas). São, contabilmente, classificadas como receita extraordinária. É exemplo típico o caso das ferrovias brasileiras.”

Vê-se que tais normas estavam em conformidade com o art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77 vigente à época:

“Art. 38 Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

[...]

§ 2º 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) registradas como reserva de capital. [...].”

Tal dispositivo esclarece que devem ser registradas como “reserva de capital” as subvenções para investimento relativas a redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Frise-se tal entendimento o Parecer Normativo CST 2/1978 que contempla que as subvenções que integram a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária são aquelas destinadas ao custeio, não alcançando as que se destinem a investimentos.

O que, em breve síntese, não haveria como considerarmos a subvenção para investimento na base de cálculo do PIS e da Cofins, eis que devem ser consideradas em reserva de capital. Tais normas deveriam ser aplicadas ao caso em questão, considerando à época dos fatos.

Recorda-se as lições de José Bulhões Pedreira ao trazer que as subvenções de investimentos, quando contabilizadas em reserva de capital não transitam em contas de resultado (*in* Imposto de renda: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979):

“Dois requisitos são necessários para que se caracterize a transferência de capital: (a) que o doador tenha a intenção de fazer contribuição para o estoque de capital da pessoa jurídica, e (b) que esta não modifique a natureza da transferência, transformando o capital em renda.

[...]

A transferência de capital pressupõe a intenção do doador de contribuir para o estoque de capital da pessoa jurídica, e não para o custeio das suas atividades ou operações. Mas a pessoa jurídica que a recebe pode mudar essa destinação, transformando o capital em renda. Por isso, a caracterização de transferência de capital, para efeitos fiscais, pressupõe tanto a intenção de quem transfere quanto o tratamento que a pessoa jurídica dá, na sua contabilidade, à transferência recebida: somente há transferência de capital se a pessoa jurídica credita os valores recebidos a conta de reserva de capital. Se o crédito é feito a conta de resultados, a lei tributária considera que a pessoa jurídica transformou a transferência de capital em transferência de renda e a submete ao imposto.

A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimento ou doações para aumentar o capital de giro.”

Vê-se que as normas vigentes à época, traduziam que as subvenções para investimento deveriam ser registradas em reserva de capital, e não em contas de resultado. O que, a meu entender, se fossem registradas em contas de resultado como receita, deveriam ser excluídas da base de cálculo das contribuições, por não terem natureza essencial de receita.

Tanto é assim que a Lei 11.941/09 deixou esse entendimento mais claro ao trazer no art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77 (Grifos meus):

"Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, 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, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

[...]"

Art. 21.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei. "

Vê-se, então, que a Lei 11.941/09 trouxe que as subvenções para investimento passariam a ser registradas em reserva de lucros – reserva de incentivo fiscal e, quando registradas em conta de resultado como receita, poderiam ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Ora, trouxe literalmente que se tais subvenções fossem registradas como receita, deveriam ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins. Isso para fins de aplicação do RTT – Regime Transitório de Tributação que, por sua vez, veio para aplicar ao ordenamento jurídico as Normas Internacionais de Contabilidade.

As Normas Internacionais de Contabilidade transpareceram a importância da prevalência da Essência sobre a Forma no mundo jurídico e contábil. Refletindo a importância da veracidade fenomênica dos eventos frente às formalidades envolvendo meros registros contábeis.

Nesse ínterim, o Regime Transitório de Tributação veio ao ordenamento jurídico para somente neutralizar dos efeitos contábeis internacionais a tributação em determinados eventos. Sendo assim, deixou mais claro que não há tributação pelo PIS e Cofins sobre a subvenção de investimento – até mesmo quando contabilizada como receita, pois em sua essência tal subvenção não se revestia como tal.

A Lei 11.941/09, ao trazer que se tais subvenções fossem registradas em contas de resultado dispôs que não deveriam ser tributadas pelo PIS e pela Cofins. O que, por conseguinte, acabou por respeitar, *de per si*, a Primazia da Essência sobre a forma no mundo fenomênico contábil e tributário e a segurança jurídica ao sujeito passivo, pois pela essência, como dito anteriormente, tal subvenção não teria natureza de receita, não podendo ser **tributada pelo PIS e pela Cofins, independentemente da forma que foi registrada.**

Os efeitos, independentemente da forma jurídica ou forma de registro, devem observar essencialmente a natureza do evento pela sua essência jurídica e contábil.

Proveitoso trazer também que a MP 627 (Lei 12.973/14, objeto de conversão da MP), publicada posteriormente, quando revogou, entre outros os arts. 14 a 24 da Lei 11.941/09, trouxe disposições alterando as Leis 10.637/02 e Lei 10.833/03 (Grifos meus):

“[...]”

Art. 1º.....

[...]”

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

X de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

[...]”

Manteve, assim, a não tributação da subvenção para investimento pelo PIS e pela Cofins, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma, eis que independentemente da "forma" de se registrar tal subvenção (registro como receita ou reserva de incentivos fiscais), trouxe explicitamente que, para fins tributários, tal subvenção não seria tributada pelas contribuições, tal como fez a Lei 11.941/09, eis que consideraram que tal subvenção não possui "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como receita, ainda que registrados como tal.

Vê-se que a legislação trouxe que tais subvenções poderiam ser registradas como receita ou como reserva de incentivo.

E, caso fossem registradas como reserva de incentivo, nos termos do art. 30 da Lei 12.973/14, não seriam computadas na determinação do lucro real; porém, somente poderiam ter destinação determinada – qual seja:

- Absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
- Aumento de capital social.

E caso a destinação fosse diversa das mencionadas pelos dispositivos, deveriam ser tributados pelo lucro real.

No que tange ao PIS e Cofins, vê-se que há regramento específico. Tanto é assim que traz que se as subvenções forem registradas como receita – tais receitas seriam excluídas da base de cálculo dessas contribuições, tal como a Lei 11.941/09 fez ao deixar claro esse procedimento. Nem comentou sobre a contabilização como reserva de incentivo, tal como fez quando tratou do procedimento para a desconsideração desses recursos para fins de computo no lucro real.

Sendo assim, apenas ratificou o que já ocorria muito antes da Lei 11.941/09. Ou seja, que tal subvenção para investimento deveria antes da Lei 11.941/09 ser registrada em conta de reserva de capital e, se fosse registrada como receita, não deveria sofrer tributação, vez que não possuía natureza de receita.

Sendo assim, em respeito à segurança jurídica, é de se esclarecer que tais subvenções para investimento nunca foram objeto de tributação pelo PIS e pela Cofins, ainda que as normas posteriores "mandassem de forma explícita" registrar como receita ou como reserva de incentivo, pois sempre se considerou para fins de tributação a essência do evento – que, por sua vez, não refletiria em “receita”.

A Lei 12.973/14, o Decreto-Lei 1.598/77, o PN e a Nota Explicativa CVM 59/86 – que trazem que tais incentivos não devem ser tributados pelo PIS e Cofins enaltecem a segurança jurídica a ser dada aos sujeitos passivos e não conflitam com o art. 58 da Lei 12.973/14 que, por sua vez, traz que para fins de tributação devem ser observadas as normas contábeis publicadas anteriormente àquela Lei. E, pelo CPC 30, vigente até 2018, recordo que tais subvenções não possuem natureza de receita em sua essência, devendo-se afastar a tributação pelas contribuições.

Sendo assim, para que não haja confusão normativa – normas tributárias e normas contábeis, é de se entender que o que fez as Lei 11.941/09 e 12.973/14 ao trazerem “a exclusão da “receita” de subvenção de investimento para fins de tributação pelo PIS e Cofins não cumulativo”, quando registrada como receita, e não reserva de incentivo, foi esclarecer

que, independentemente de seu registro, ainda que como receita, a subvenção para investimento não seria passível de tributação pelo PIS e Cofins – pois o que prevalece, para fins de tributação – em respeito à teoria da prevalência da essência sobre a forma, é a essência desse evento.

Independentemente desse entendimento, proveitoso trazer que a LC 160/17, a qual dispôs sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições, trouxe em seu art. 9º alteração ao art. 30 da Lei 12.973/14, conforme segue:

“Art. 30.

.....

*§ 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.*

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.”

O que, em breve síntese, com tal dispositivo, não haveria como considerarmos tal subvenção para investimento como integrante da base de cálculo do PIS e da Cofins, ainda que houvesse a discussão da natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento. Recordo que essa discussão envolvendo a natureza da subvenção poderia influenciar no direcionamento da natureza do evento – o que, por consequência, abriria, a princípio, a discussão acerca da tributação pelo PIS e Cofins se considerássemos a natureza da subvenção em discussão como de custeio.

Digo “a princípio”, pois com o advento do Convênio ICMS 190/17 e a publicação até 29.3.2018 dos atos instituidores de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados

nos Diários Oficiais– não há mais a discussão da natureza das subvenções – sendo todas consideradas como subvenção para investimento.

Reforço que todos os Estados publicaram os atos instituidores de benefício fiscal de ICMS no prazo fixado pelo Convênio ICMS, com exceção do Estado do Amazonas. Ademais, a rigor, o Estado do Amazonas nem precisaria publicar os atos instituidores, vez que, por observar Regime Constitucional Especial, não estaria obrigado a assistir o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Carta Magna, sendo a LC 160/17 aplicável automaticamente aos incentivos dados por aquele Estado.

Concluindo, reforço que a subvenção tratada nesse caso deve ser considerada como subvenção para investimento, conforme preceitua a LC 160/17 e, nessa linha, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devem sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita. O que a Lei 11.941/09 fez foi ratificar que tais subvenções nunca tiveram caráter de receita, eis que explicitou que se assim fossem registradas não poderiam ser consideradas integrantes da base de cálculo das r. contribuições.

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama