



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.723477/2010-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.805 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ATORAG PARTICIPAÇÕES S/A

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

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/10/2004, 01/05/2006 a 30/06/2006

SUBVENÇÕES. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA DE DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA PARA FINS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO

Antes de 1º de janeiro de 2008, os valores recebidos a título de subvenções para investimento deviam ser contabilizados a crédito de reserva de capital, para ficarem excluídos da tributação. A partir de 2008, com a alteração havida na Lei das S.A., as subvenções para investimento, passaram a compor a receita e, para que fossem excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS não-cumulativas, deveriam ser destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais.

No caso concreto, não se verifica a devida contabilização, devendo os respectivos valores integrar a base de cálculo das contribuições em análise.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/10/2004, 01/05/2006 a 30/06/2006

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, apresentado pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 3301-004.394, de 21/03/2018, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/10/2004, 01/05/2006 a 30/06/2006

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins apurada no regime não cumulativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/11/2004, 01/05/2006 a 31/05/2006

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo do PIS apurada no regime não cumulativo.

Recurso Voluntário Provido

A recorrente defende que o crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados integram a base de cálculo do PIS e da Cofins apuradas no regime da não-cumulatividade.

O recurso especial foi admitido por despacho aprovado pelo presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Em contrarrazões, o contribuinte pede o improvimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

2 Mérito

Conforme relatado, a recorrente defende que o crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados integram a base de cálculo do PIS e da Cofins apuradas no regime da não-cumulatividade. O acórdão recorrido entendeu que tais créditos não se consubstanciam em receitas e portanto não se incluem na base de cálculo das contribuições sociais apuradas no regime da não-cumulatividade.

No que tange aos fatos geradores abrangidos pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ponto crucial é analisar se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, pois esse o critério que definirá a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, nos termos do que dispôs o legislador nos artigos 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, mais importante que a classificação contábil do incentivo em tela, é a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação.

Deixou claro o legislador que a essência assume maior relevância que a forma, indicando que a tributação não dependerá de o valor estar registrado como receita, mas sim que o mesmo seja efetivamente uma receita.

Visando à melhor compreensão da natureza dos valores objeto do litígio, importa tecer algumas considerações sobre as características singulares dos benefícios fiscais concedidos pelos Governos Estaduais na forma de subvenções de ICMS.

No que tange aos fatos geradores abrangidos pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ponto crucial é analisar se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, pois esse o critério que definirá a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, nos termos do que dispôs o legislador nos artigos 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, mais importante que a classificação contábil do incentivo em tela, é a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação. Deixou claro o legislador que a essência assume maior relevância que a

forma, indicando que a tributação não dependerá de o valor estar registrado como receita, mas sim que o mesmo seja efetivamente uma receita. Visando à melhor compreensão da natureza dos valores objeto do litígio, importa tecer algumas considerações sobre as características singulares dos benefícios fiscais concedidos pelos Governos Estaduais na forma de subvenções de ICMS. No presente caso, entendo que se trata exatamente de uma subvenção governamental dada por meio de crédito presumido de ICMS, e não no estilo tradicional das demais subvenções analisadas. Veja abaixo trecho da defesa do contribuinte onde fica exatamente esclarecida o estilo do crédito presumido:

Inicialmente, veja-se que o Estado do Rio Grande do Sul concedeu um benefício fiscal às empresas gaúchas produtoras de derivados de trigo, conforme é o caso da Recorrente, ou seja, o chamado Crédito Fiscal Presumido do ICMS. Efetivamente, o benefício para o setor moageiro está previsto no Art. 32 incisos LXIX (redação dada pelo Decreto Estadual nº 42.563/2003 e alterações posteriores) e LXXVI (redação dada pelo Decreto Estadual nº 43.909/2005 e alterações posteriores) do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul (Decreto Estadual nº 37.699/1997).

Tal incentivo fiscal consiste no creditamento de ICMS ("crédito presumido") em valor correspondente a aplicação de um percentual sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de determinadas mercadorias (farinha de trigo, misturas e pastas de farinha de trigo para a preparação de produtos de padaria, classificadas no código 1901.20.00 da NBM/SH-NCM – inciso LXIX).

Trata-se, portanto, de um mecanismo de redução do montante do ICMS devido (ou, talvez, um "desconto disfarçado" do imposto a pagar). O incentivo concedido, assim, por meio da concessão de um "crédito presumido", tem a natureza jurídica de uma redução do critério quantitativo (composto pela combinação da base de cálculo e alíquota) da regra-matriz de incidência do imposto estadual.

Deixou claro o legislador que a essência assume maior relevância que a forma, indicando que a tributação não dependerá de o valor estar registrado como receita, mas sim que o mesmo seja efetivamente uma receita. Visando à melhor compreensão da natureza dos valores objeto do litígio, importa tecer algumas considerações sobre as características singulares dos benefícios fiscais concedidos pelos Governos Estaduais na forma de subvenções de ICMS.

O Contribuinte BRF S.A é beneficiária da concessão de incentivos fiscais por diversos Estados da Federação, conforme apontado no auto de infração.

Assim, os benefícios de ICMS concedidos podem ser conceituados como ingressos condicionados, restando inequivocamente afastados da definição de receita.

A afirmação encontra lastro no entendimento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, no sentido de que o conceito constitucional de receita bruta implica em um "ingresso financeiro que

se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições".

Em razão do entendimento externado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, esvazia-se a discussão sobre a correta classificação contábil do referido crédito de ICMS (subvenção para custeio, para investimento, recuperação de custo ou de despesa). Ao trazer o conceito constitucional de receita bruta, definiu a Suprema Corte como cerne verificar-se a existência de condicionantes ou contraprestação para o ingresso patrimonial da pessoa que o recebe. Importa a transcrição da ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V - **O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.** VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá

transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013) (grifou-se)

No caso em análise, portanto, os créditos de ICMS concedidos pelos Governos Estaduais não constituem receita bruta em virtude de não serem concedidos sem reservas ou condições e por não se constituírem em elemento novo e positivo. Assim, inequivocamente afastada hipótese de incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa.

Confirmando a não inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativo, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido de que o crédito presumido deve ser sempre entendido como redutor de custos e não como efetivo ingressos de receitas. Ilustram precedentes da Primeira e da Segunda Turmas da Primeira Seção daquela Corte:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. PRECEDENTES. 1. **As Turmas da Primeira Seção desta Corte firmaram entendimento no sentido de que 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.** Precedentes: AgRg no REsp 1.363.902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 19/08/2014 e AgRg no AREsp 509.246/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 10/10/2014. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014)

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. 1. **A controvérsia dos autos diz respeito à inexistência do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01.** 2. **O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços.** 3. "Não se tratando de receita,

não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS." (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 03/05/2011)

Ainda que se entenda importar ao deslinde do feito adentrar-se na classificação contábil dos créditos presumidos de ICMS, é possível atribuir aos mesmos natureza jurídica de subvenção financeira ou de investimento, uma vez que se trata de auxílio ou doação que só pode ser concretizada se atendidos os requisitos estabelecidos na respectiva legislação de regência. Nesse sentido, pronunciou-se o Ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis ao proferir Voto Vencedor no acórdão nº 3401-001-976, de 26/09/2012, que também consignou entender de menor relevância a classificação contábil, em face da predominância natureza jurídica do incentivo.

Além disso, de acordo com o art. 182, §1º, alínea "d" da Lei nº. 6.404/76, vigente à época do período lançado, as subvenções para investimento eram classificadas como reservas de capital, não interferindo na apuração do lucro líquido da Empresa, de que a receita faz parte, e se destinando a incrementar o Ativo Permanente. Também por esse prisma, não há de se entender subvenção como receita.

Nessa linha relacional, considerando que os créditos decorrentes de subvenção não integram o conceito de receita, afastando a incidência do PIS e da COFINS na sistemática da não-cumulatividade, pronunciou-se a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento em acórdão assim ementado, cujos fundamentos passam a integrar a presente fundamentação:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. Ano Calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A obstrução à defesa, motivadora de nulidade do ato administrativo de referência, deve apresentar-se comprovada no processo. PIS. DECADÊNCIA. PRAZO O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário da contribuição para o PIS/PASEP extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. PIS. CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo das contribuições para o PIS é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006. PIS. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual. PIS. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide PIS sobre os valores de créditos presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.336/96. PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 340300.799, P.A. 10283.000091/200521, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, julgado em 03.02.2011)

A LC 160/17 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.

Além disso, porém, conforme esclarecido pelo contribuinte em todas as suas peças de defesa, aqui não estamos tratando de um benefício subvencional concedido ao contribuinte pelo estado do Rio Grande do Sul. Mas de uma forma específica em que a legislação do ICMS do estado permite que o contribuinte faça a opção de registrar seus créditos, da não cumulatividade do ICMS de forma presumida. Ou seja, no lugar de fazer uma escrituração individual de seus créditos, nota fiscal por nota fiscal, o estado estabelece uma forma presumida de apuração dos seus créditos. Tal sistemática, permite uma economia de esforços por parte da fiscalização estadual, na medida em que não necessita fazer uma auditoria avançada para apurar sua regularidade de apropriação na escrita fiscal. Portanto não se trata exatamente de uma subvenção, mas de uma forma presumida de apuração do crédito de ICMS determinada pela legislação estadual.

Sendo desta forma, entendo efetivamente que não se trata de uma receita do contribuinte. Portanto não tributável pelo PIS e pela Cofins.

3 Dispositivo

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas e claras razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênha para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda nacional em relação a matéria: **“Se o crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados da Federação integram (ou não) a base de cálculo do PIS e da COFINS apuradas no regime da não-cumulatividade”**, como passo a demonstrar.

Consta dos autos que a Contribuinte não incluiu na base de cálculo do PIS e da COFINS, os valores recebidos à título de “crédito presumido de ICMS”, oriundo de incentivo fiscal previsto no Decreto Estadual nº 42.563/2003 e alterações posteriores, do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, em que a Fiscalização entende que não estaria incluído nas hipóteses enumeradas no §3º incisos I a VI do art. 10 da Lei 10.833, de 2003.

Em suas contrarrazões, afirma o Contribuinte que, *“(...) Ora, o **crédito presumido de ICMS não implica o ingresso de qualquer recurso** para o contribuinte. Trata-se de uma mera redução do custo tributário, ou seja, **o contribuinte somente deixa de pagar uma parcela do imposto que seria devido**. Em outras palavras, tal incentivo consubstancia uma espécie de desconto, que reduz o valor do ICMS a pagar (**natureza jurídica de redutor de custo**). Sendo assim, à luz do conceito de receita adotado pelo STF e diante da ausência de ingresso financeiro, **não há que se cogitar de obtenção de receita decorrente do aproveitamento de crédito presumido de ICMS**”*.

Trata-se da discussão acerca do tratamento tributário dado a subvenções deferidas pelo Poder Público Estadual a contribuintes sujeitos a tributos federais. Resumidamente, é discutido se o valor recebido integra, ou não, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS.

Pois bem. Essa matéria não é nova no CARF e já foi analisada por diversas vezes por esta 3ª Turma da CSRF. Assim, utilizo como razões para decidir, o voto vencedor de minha lavra, proferido no **Acórdão nº 9303-007.622**, de 20/11/2018 (PAF nº. 11516.722376/2015-70), no qual é elaborada uma abordagem completa da tributação das subvenções em amplo arcabouço normativo (reproduzo somente parte que interessa ao período aqui discutido: **Período de apuração ocorrido entre 2004 e 2006**):

“(...) Para deslinde da questão, é necessário conhecer os conceitos de subvenção para custeio e para investimento e seu tratamento fiscal ao longo do tempo. Assim, de forma resumida, encontram-se apresentados, a seguir, separadamente o referido tratamento em três períodos distintos:

(a) durante a vigência da redação original da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A) até o advento da Lei nº 11.638, de 2007, lembrando que nesse período, a partir do biênio 2003/2004 conviveram, durante esse período, as sistemáticas cumulativa e não-cumulativa das contribuições sob análise;

(b) durante a vigência do Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, de 2008 a 2014; e

(c) a partir da vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

Ainda será necessário analisar os efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, que alterou o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para considerar todas as subvenções relativas ao ICMS como sendo subvenções para investimento, inclusive de forma retroativa, aplicando-se essa definição a processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Primeiro Período, até o ano de 2007

Até 2007, período da vigência da redação original do art. 183 da Lei das S/A, encontrava-se disposto em seu §1º, que deveriam ser classificados como reservas de capital as doações e subvenções recebidas para investimento. A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

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) (...).
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) **as doações e as subvenções para investimento**. (Grifos na transcrição).

A característica da Reserva de Capital é a de ser composta por valores oriundos da contribuição de proprietários ou outros interessados no resultado da companhia, sem característica de exigibilidade, ou seja, a título definitivo.

À época, a Lei das S/A entendeu que subvenções para investimento enquadrar-se-iam nessa categoria, por serem contribuições do Poder Público para a atividade da companhia, o que é de interesse para o Estado. Por outro lado, diferente era o conceito de subvenção para custeio, composta por contribuições do Estado cujos valores eram utilizados para fazer frente aos custos da atividade e, assim, poderiam influir nos lucros da companhia, que poderia ser distribuído aos proprietários.

Nesse sentido, é importante referir que o valor registrado como reserva de capital não pode ser distribuído aos proprietários, sob pena de perder sua natureza, nos termos do art. 200 da Lei das S/A, até hoje vigente na redação original, conforme a seguir reproduzido:

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I- absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

(...).

Assim, vemos que uma subvenção para investimento era reconhecida diretamente como reserva de capital, sem transitar pelo resultado, conforme lançamento contábil a seguir:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

C = a Reserva de Capital (aumento do Patrimônio Líquido) XXX,XX

O lançamento contábil acima e a respectiva legislação antes referida deixam claro que a subvenção para investimento reconhecida como reserva de capital não caracteriza nem receita nem faturamento. Portanto, não integra a base de cálculo da Cofins ou da Contribuição para o PIS/Pasep, nem na sistemática cumulativa, nem na sistemática não-cumulativa.

Ora, na sistemática cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelo faturamento, nos termos da redação original dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1999, aplicáveis aos fatos geradores ocorridos no período em análise, a seguir reproduzidos:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não compunha o faturamento e, conseqüentemente, não integrava a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.

Da mesma forma, na sistemática não cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelas receitas, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, ambos reproduzidos a seguir, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise:

- Lei nº 10.637, de 2002

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.

- Lei nº 10.833, de 2003

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. (Grifos na transcrição)

Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não caracterizava receita e, conseqüentemente, não integrava a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.

Diferente é o tratamento dado às subvenções que não se enquadravam no conceito de subvenção para investimento, no período. Tais subvenções, denominadas subvenções para custeio eram reconhecidas no resultado das companhias, compondo o lucro, não tinham qualquer restrição em relação a sua distribuição aos proprietários. O lançamento correspondente a essas subvenções para custeio era o seguinte:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

C = a Receita (aumento do resultado) XXX,XX

O lançamento acima deixa claro que, em que pese a receita de subvenção para custeio não caracterizar faturamento, ela se enquadra no conceito de receita e, assim: não compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa; porém compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

Segundo Período, de 2008 a 2014

Em 28 de dezembro de 2007, a Lei das S/A foi alterada pela Lei nº11.638, de 2007, e a nova redação teve vigência a partir de 1º de janeiro de 2008. Entre os vários itens alterados, encontra-se o tratamento contábil dado às subvenções para investimento, que antes eram classificadas como reserva de capital e que passaram a ser classificadas como receita, compondo o resultado.

Assim, compondo o resultado, as subvenções para investimento, poderiam ser distribuídas aos societários, não mais se aplicando a elas os conceitos antes discutidos de reserva de capital. Deveras, para fins societários, entendeu-se que classificar esses valores como reserva de capital não representaria o efetivo reflexo no patrimônio dos valores recebidos.

Por outro lado, a própria Lei nº 11.638, de 2007, inseriu o art. 195-A na Lei das S/A, criando uma reserva de lucros, denominada Reserva de Incentivos Fiscais, com o objetivo de permitir que a companhia, caso assim desejasse, não distribuisse aos proprietários o valor da subvenção.

Portanto, a contabilização da subvenção para investimento passou a ser a seguinte:

(...).

Terceiro Período, a partir de 2015

Com o advento da Lei nº 12.973, de 2014, para fatos geradores a partir de 2015, temos um tratamento similar àquele dado às subvenções para investimento durante a vigência do RTT, qual seja, a subvenção para investimento, desde que seu valor tenha sido destinado para formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais, não estaria sujeita a compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(...).

Efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017

Por fim, cabe analisar os efeitos do art. 9º da Lei Complementar nº 160, de 2017, o qual deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para inclusão dos §§4º e 5º ao art. 30 da referida lei.

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 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).

Os dispositivos acima determinaram que todos os incentivos relativos ao ICMS sejam considerados como subvenções para investimento, inclusive aplicando-se essa consideração retroativamente a processos não definitivamente julgados.

Entendo que esses dispositivos sejam aplicáveis a situações em que, cumulativamente:

- (a) a subvenção tenha sido considerada pelo contribuinte como subvenção para investimento e a autoridade fiscal tenha entendido tratar-se de subvenção para custeio;
- (b) o valor da subvenção tenha sido tratado nos termos das condições para exclusão da base de cálculo das contribuições (**basicamente seu registro em reserva, para não distribuição**); e
- (c) essa matéria ainda seja objeto de discussão nos autos do processo. (...).

Aplicação dos conceitos acima ao caso aqui sob análise:

No caso dos autos, restou comprovado os seguintes fatos:

(i) trata-se de valores recebidos no período de 01/09/2004 a 31/10/2004, 01/05/2006 a 30/06/2006, portanto no “Primeiro período” acima descrito e, que a empresa é optante pelo Lucro Real e do **regime não cumulativo** das Contribuições. Confira-se trecho reproduzido do Relatório da DRJ:

“(...) A contribuinte supracitada solicitou restituição de COFINS dos **meses de apuração de setembro e outubro de 2004 e de maio e junho de 2006, e de PIS dos meses de agosto a novembro de 2004 e de maio de 2006**, para fins de recebimento em espécie, conforme Dcomps de fls.04/33”.

“(...) Cumpre informar, também, que, nos termos dos artigos 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10 da Lei nº 10.833, de 2003, são contribuintes do PIS e da COFINS não cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, **tributadas pelo referido imposto com base no lucro real, que é o caso da impugnante**, em virtude de ela auferir receita total superior ao limite previsto no art. 246, inciso I do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR)”. - Grifei

(ii) quanto às condições para exclusão do valores (tratamento dado na contabilidade da empresa), no Recurso Voluntário, destacou o seguinte:

Importante salientar que, independente da classificação contábil que é dada, **os referidos créditos escriturais do ICMS não se caracterizam como receita propriamente dita**, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas, não havendo, também, repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, por tratar-se de mero ressarcimento de custos que elas realizam para aquisição de matéria-prima, no caso da Recorrente, o trigo.

Em suas contrarrazões, desta forma ressalta:

“Enfim, **o crédito presumido de ICMS consiste em mecanismo de redução do ICMS devido**. Com isso, o contribuinte apenas deixa de pagar uma parcela do imposto destacado nas saídas das mercadorias beneficiadas por tal incentivo fiscal. **Inexiste, pois, a incorporação de uma nova riqueza reveladora de capacidade contributiva ao patrimônio do contribuinte**, motivo pelo qual o Acórdão recorrido deve ser mantido”. (Grifei)

Ou seja, a própria Contribuinte assenta que os créditos presumidos de ICMS nada mais são do que um “benefício fiscal-escritural” (relacionado à redução de custos na industrialização da farinha de trigo para que a empresa obtenha maior competitividade em relação aos produtos derivados do trigo).

Portanto, em que pese a receita de Subvenção (créditos presumidos do ICMS) não caracterizar faturamento, ela se enquadra no conceito de receita e, assim, temos as seguintes situações: **i)** não compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa; e **ii)** porém **compunha a base de cálculo das contribuições** na sistemática não cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art.1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise (01/09/2004 a 31/10/2004, 01/05/2006 a 30/06/2006), ambos os textos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

Conclusão

Em face do acima exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para a reincluir, na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, o valor correspondente à subvenção recebida no período sob análise.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos