



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721644/2013-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.720 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2019
Recorrente FRANCO COMERCIO E REPRESENTACOES EIRELI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO.

INOCORRÊNCIA DE DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA PARA FINS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das SA fez com que os créditos presumidos do ICMS, como subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS PASEP e da Cofins não cumulativas.

No caso concreto, inexistiu trânsito de tais receitas para as referidas reservas, devendo tais valores serem tributados como receitas omitidas da base dessas contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO.

INOCORRÊNCIA DE DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA PARA FINS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das SA fez com que os créditos presumidos do ICMS, como subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS PASEP e da Cofins não cumulativas.

No caso concreto, inexistiu trânsito de tais receitas para as referidas reservas, devendo tais valores serem tributados como receitas omitidas da base dessas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator designado. Vencido o conselheiro Corinto Oliveira Machado (relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Lima Abud.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado – Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard (Suplente Convocada), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente o Conselheiro Gerson José Morgado de Castro.

Relatório

Reporto-me à Resolução nº 3302-000.751, de 22/05/2018, deste colegiado, fls. 1.857 e seguintes, em que o e. conselheiro relator Paulo Guilherme Déroulède em seu voto assim observa e dispõe:

O primeiro litígio envolve o conceito de receita para a legislação do PIS/Pasep e da Cofins, sendo que a recorrente defendeu que os valores contabilizados relativos aos créditos presumidos de ICMS, bem como às notas de débito de rebate e reembolso de despesas não possuem a natureza de receita, mas de recuperação/ressarcimento/reembolso de custos ou despesas, não representando nova riqueza ou ingresso de numerário, e, por conseguinte, não se amoldando ao conceito de receita.

Salienta-se que a recorrente é sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujas redações em 2009 eram as abaixo transcritas:

Lei nº 10.637/2002:

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

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

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

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

II (VETADO)

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

V referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

VI—não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

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

Lei nº 10.833/2003:

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. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

II não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

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

V referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

VI decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Verifica-se que a legislação incluiu todas as receitas no campo de incidência, sendo irrelevante para a discussão aqui travada se se tratam de receitas da atividade fim ou acessória, pois que esta matéria somente influencia quando estamos diante da análise do alcance da inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, o que não é o caso dos autos.

De modo geral, o artigo 1º inclui todas as receitas na base de cálculo das contribuições e elenca as exclusões desta base. Assim, a respeito de créditos presumidos de ICMS, valores recebidos a título de abatimento ou rebate ou descontos condicionais, bem como reembolsos de despesas não estão expressamente mencionadas nas exclusões do artigo 1º. Assim, resta verificar se estes valores se amoldam ao conceito de receita.

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

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

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

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

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

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

Os artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 determinam que a incidência independe da denominação ou classificação contábil, dispondo em seu §3º sobre as receitas que não integram a base de cálculo, mencionando

expressamente as reversões de provisões e as recuperações de crédito baixados como perda (que é uma recuperação de despesa), indicando a abrangência da definição de receita e a necessidade de a lei definir expressamente as exclusões.

Assim, entendo que as recuperações de custos ou despesas são conceitualmente receitas e sua exclusão da base de cálculo deve ser veiculada em lei. Confirmando esta natureza, transcreve-se o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

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

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

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

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

Destarte, seja como redução de custo da compra, seja como reembolso de despesas, seja como redução de despesa de ICMS, todos estes valores impactam de modo positivo o resultado.

Quanto aos créditos presumidos de ICMS, a recorrente não refuta a afirmação fiscal de que se tratam de subvenções para custeio, mas defende apenas que são redutores de custo, o que não afasta a natureza de receita, conforme expressamente dispõe o inciso IV do artigo 44 da Lei nº 4.506/1964, além do fato de haver, efetivamente, um ingresso financeiro, na medida que a recorrente recebe o ICMS destacado nas vendas que realiza e não o repassa aos erário estadual, em razão do crédito presumido que recebe, conforme depreende-se da redação do artigo 15, inciso IX do RICMS/SC2001, já revogado:

Art. 15. Fica concedido crédito presumido:

[...]IX REVOGADO.

IX – Redação da Alt. 333 – vigente de 22.09.03 a 20.09.12:

IX nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, promovidas pelo importador ao qual tenha sido concedido o regime especial de que trata o Anexo 3, art. 10, calculado sobre o valor do imposto devido pela operação própria, nos seguintes percentuais, observado o disposto no § 3º (Lei nº 10.297/96, art. 43):

a) 84% (oitenta e quatro por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

b) 76,47% (setenta e seis inteiros e quarenta e sete centésimos por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 17% (dezessete por cento);

c) 66,66% (sessenta e seis inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 12% (doze por cento);

d) 42,86% (quarenta e dois inteiros e oitenta e seis centésimos por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 7% (sete por cento).

Em sustentação oral, o patrono alegou a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, cujos artigos 9º e 10, promulgados em 22/11/2017, após rejeição dos vetos originais (quase três anos após a interposição da peça recursal), dispuseram que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS passam a ser considerados subvenções para investimento, se atendidos os requisitos e condições estabelecidos na referida lei, nos termos abaixo:

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

‘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 aplicase inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.’ (NR)

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

O artigo 30 da Lei nº 12.973/2.014 passou à seguinte redação:

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: (Vigência)

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

II aumento do capital social.

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

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

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

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

III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de

lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

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

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

Assim, a partir das disposições legais do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e do artigo 10 da LC nº 160/2.017, os incentivos/benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que atendam às exigências de registro e depósito de que tratou o artigo 3º da LC nº 160/2.017, bem como dos requisitos e condições tratados no artigo 30 da Lei nº 12.973/2.014.

Em cumprimento do artigo 8º da LC nº 160/2017, foi aprovado o Convênio ICMS nº 190/2017, de 15/12/2017, que especificou os benefícios fiscais compreendidos na cláusula primeira, dentre eles o crédito presumido, inserido no inciso V do §4º da referida cláusula e as condições de depósito e registro dos atos normativos e concessivos dos incentivos e benefícios fiscais, conforme cláusulas abaixo:

Cláusula primeira Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.

§ 1º Para os efeitos deste convênio, as referências a “benefícios fiscais” consideram-se relativas a “isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS”.

§ 2º Para os efeitos deste convênio, considera-se:

I atos normativos: quaisquer atos instituidores dos benefícios fiscais publicados até 8 de agosto de 2017;

II atos concessivos: quaisquer atos de concessão dos benefícios fiscais editados com base nos atos normativos de que trata o inciso I deste parágrafo;

III registro e depósito: atos de entrega pela unidade federada, em meio digital, à Secretaria Executiva do CONFAZ, de relação com a identificação dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, assim entendida os próprios atos e suas alterações, para arquivamento perante a Secretaria Executiva do CONFAZ.

§ 3º O disposto neste convênio não se aplica aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual, nos termos do art. 15 da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de

1967, ambos com fundamento no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ADCT da Constituição Federal.

§ 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:

I isenção;

II redução da base de cálculo;

III manutenção de crédito;

IV devolução do imposto;

V crédito outorgado ou crédito presumido;

VI dedução de imposto apurado;

VII dispensa do pagamento;

VIII dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 38/88, de 11 de outubro de 1988, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;

IX antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço previstos nos arts. 20 e 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;

X financiamento do imposto;

XI crédito para investimento;

XII remissão;

XIII anistia;

XIV moratória;

XV transação;

XVI parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 24/75, de 5 de novembro de 1975, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;

XVII outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vinculese à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.

Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no

inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.

§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.

§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito.

Cláusula terceira *A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:*

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;

II - 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

Cláusula quarta *O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:*

I - 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

Cláusula quinta *A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.*

Cláusula sexta *Os atos normativos e os atos concessivos relativos aos benefícios fiscais que não tenham sido objeto da publicação, do registro e do depósito, de que trata a cláusula segunda, devem ser revogados até 28 de dezembro de 2018 pela unidade federada concedente.*

Cláusula sétima *Fica instituído o Portal Nacional da Transparência Tributária, disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ, onde devem ser*

publicadas as informações e a documentação comprobatória dos atos normativos e dos atos concessivos relativos aos benefícios fiscais, reservado o acesso às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal.

§ 1º Juntamente com a documentação comprobatória dos benefícios fiscais, cada unidade federada deve prestar as informações referidas no caput, e mantê-las atualizadas, em formato a ser definido pela Secretaria Executiva do CONFAZ, por meio de Despacho do Secretário Executivo, devendo conter os seguintes dados:

I espécie do ato normativo, tais como: lei, decreto, portaria, resolução;

II número e a data do ato normativo e das suas alterações;

III data de publicação do ato normativo no diário oficial da unidade federada declarante;

IV especificação do enquadramento dos benefícios fiscais previstos nos incisos I a V da cláusula décima;

V espécie do ato concessivo, tais como: lei, decreto, portaria, resolução, termo de acordo, protocolo de intenção, regime especial, despacho, autorização específica;

VI número do ato concessivo, se houver;

VII data do ato concessivo, se houver;

VIII data da publicação do ato concessivo no diário oficial, se houver;

IX Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica CNPJ do estabelecimento beneficiário;

X razão social do contribuinte beneficiário;

XI especificação do benefício fiscal, conforme § 4º da cláusula primeira;

XII operações e prestações alcançadas pelos benefícios fiscais;

XIII segmento econômico, atividade, mercadoria ou serviço cujo benefício fiscal foi alcançado;

XIV termo inicial de fruição do ato concessivo;

XV termo final de fruição do ato concessivo.

§ 2º A cada alteração dos benefícios fiscais, devem ser atualizadas as informações previstas nos incisos do § 1º desta cláusula junto à Secretaria Executiva do CONFAZ até o último dia útil do mês subsequente ao da publicação do ato normativo ou concessivo que os instituiu, concedeu, alterou ou revogou.

Destarte, entendo necessário o sobrestamento do julgamento e conversão em diligência, para que a autoridade fiscal proceda às seguintes providências:

1. Intimar a recorrente a comprovar o registro das subvenções em reserva de lucros e as demais condições estabelecidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;
2. Oficiar à Administração Tributária da unidade federada fiscal sobre o cumprimento das exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos, observados os prazos dispostos nas cláusulas do Convênio ICMS nº 190/2017 e a publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária no sítio eletrônico do CONFAZ.

Diante do exposto, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência nos termos acima mencionados, com elaboração de relatório fiscal ao

final, abrindo prazo de trinta dias para manifestação da recorrente nos termos do parágrafo único do artigo 351 do Decreto nº 7.574/2011, com posterior retorno dos autos a esta Câmara.

Em 27/11/2018, foi dada ciência ao sujeito passivo do Termo de encerramento de diligência, que faz as vezes de Relatório de Diligência Fiscal.

Após ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência, com reabertura do prazo de 30 (trinta dias) para apresentação de manifestação de inconformidade no tocante às conclusões da diligência proposta, e sem manifestação da recorrente, devolveu-se o processo a este E. Conselho para a conclusão do julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, o recurso voluntário merece ser apreciado.

Toda a discussão de direito acerca do conceito de receita para a legislação do PIS/Pasep e da Cofins, **relativamente aos valores contabilizados como créditos presumidos de ICMS, bem como às notas de débito de rebate e reembolso de despesas**, que a recorrente diz não ser receita, mas sim recuperação/ressarcimento/reembolso de custos ou despesas, **foi ultrapassada**, como se viu na fundamentação do voto da Resolução, **e com as conclusões ali postas esse julgador concorda plenamente:**

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

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

Assim, entendo que as recuperações de custos ou despesas são conceitualmente receitas e sua exclusão da base de cálculo deve ser veiculada em lei.

Nada obstante, como se viu ainda na fundamentação do voto da Resolução, o e. relator foi sensibilizado pelo argumento da defesa, em sustentação oral, de que a Lei

Complementar nº 160/2017, artigos 9º e 10, dispôs que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS passariam a ser considerados subvenções para investimento, se atendidos os requisitos e condições estabelecidos na referida lei.

Nesse diapasão, **a única questão remanescente nesta lide veio a ser uma questão de fato solicitada pelo i. relator originário à Unidade Preparadora, a saber, se os valores contabilizados como créditos presumidos de ICMS da recorrente passaram a ser considerados subvenções para investimento, e não mais para custeio, por atender todos os requisitos e condições estabelecidos na referida LC nº 160/2017, combinada com o art. 30 da Lei nº 12.973/2.014, ou não.**

O Termo de encerramento de diligência juntado aos autos dá conta de que:

Na forma da Resolução nº 3302000.751 — **3a** Câmara / **2a** Turma Ordinária (e-fls. 1857 a 1871), a instância de julgamento demandou as seguintes providências:

- 1. Intimar a recorrente a comprovar o registro das subvenções em reserva de lucros e as demais condições estabelecidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;*
- 2. Oficiar à Administração Tributária da unidade federada fiscal sobre o cumprimento das exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos, observados os prazos dispostos nas cláusulas do Convênio ICMS nº 190/2017 e a publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária no sítio eletrônico do CONFAZ"*

Neste contexto, com o fito de atender o item 1 da solicitação do CARF, lavrou-se a Intimação Fiscal nº 01 (e-fls. 1876 a 1877). Na esteira desta advieram os documentos acostados às e-fls. 1878 a 1931, abrangendo respostas formais e demonstrações contábeis dos anos-calendário de 2009 a 2017.

Para o cumprimento do item 2, *suso* transcrito, foi expedido o ofício com imagem às e-fls. 1932. No bojo deste advieram os esclarecimentos/informações consignados nos documentos/comunicados acostados às e-fls. 1933 a 1935.

À luz dos dados/informações assim coligidos, da recorrente e da Administração Tributária da unidade federada fiscal, depreende-se que:

- a) não consta, nos ano-calendário de 2009 a 2017, registro das subvenções em reserva de lucro, em face dos seguidos prejuízos apurados;**
- b) ainda não se efetivou, por parte da Administração Tributária da unidade federada, o registro e o depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos.** Não obstante, para o caso particular em questão, como se trata de benefício já revogado, ainda não se encerrou o prazo para o cumprimento da aludida exigência.

Nestes termos, cumpridas às providências demandadas pela instância de julgamento, dou por encerrado o presente procedimento de diligência.

Outrossim, registro que, em compasso com a determinação expressa na Resolução que determinou a realização da diligência, o contribuinte tem o prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência do presente ato fiscal, para se manifestar acerca dos novos fatos ou documentos trazidos ao processo em face da diligência ora encerrada.

Em virtude de o resultado da diligência não comprovar que os valores contabilizados como créditos presumidos de ICMS da recorrente seriam subvenções para

investimento, a autuação desta lide, pelo não oferecimento à tributação dos valores contabilizados como créditos presumidos de ICMS, bem como das notas de débito de rebate e reembolso de despesas, restaria legítima *in totum*, todavia, **a matéria relativa à inclusão na base de cálculo de PIS e Cofins não cumulativos de créditos presumidos de ICMS já ganhou foros de recurso especial de divergência, na CSRF, e o resultado é favorável à recorrente:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da Cofins não-cumulativa.

Nos termos do § 8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se de um incentivo fiscal.

Acórdão 9303-008.249 de 19/03/2019; Relatora Vanessa Marini Cecconello.

Nessa moldura, **voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário**, para cancelar parcialmente o auto de infração, somente no que pertine aos valores contabilizados como créditos presumidos de ICMS.

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Lima Abud, Redator Designado.

Cumprimento o Relator pelo VOTO. Contudo, ousou discordar por encontrar amparo em outra decisão de mesma seara.

Tomo por esteio o Acórdão nº 9303-008.119 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de lavra do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, onde reverencio sua precisa exposição do assunto.

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.

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 n.º 6.404, de 1976 (Lei das S/A) até o advento da Lei n.º 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 n.º 11.941, de 2009, de 2008 a 2014; e

(c) a partir da vigência da Lei n.º 12.973, de 2014.

Ainda será necessário analisar os efeitos da Lei Complementar n.º 160, de 2017, que alterou o art. 30 da Lei n.º 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 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) 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;
- 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 ultrapassarem 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, consequentemente, 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 e, 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 nº 11.638, 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. Com efeito, para fins societários, entendeu-se que classificar esses valores como reserva de capital não representaria o efetivo efeito 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:

- reconhecimento da receita de subvenção, pelo regime de competência

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)	
C = a Receita (aumento do resultado)	XXX,XX

- apuração do resultado do exercício considerando a receita de subvenção

D = Receita (aumento do resultado)	
C = a Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória)	XXX,XX

- transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido

D = Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória)	
--	--

C = a Lucros e Prejuízos Acumulados (PL)	XXX,XX
--	--------

- destinação do valor da subvenção para a reserva de lucros

D = Lucros e Prejuízos Acumulados (PL)	
C = a Reserva de Incentivos Fiscais (R. Lucro - PL)	XXX,XX

Pelos lançamentos acima, verifica-se a mesma intenção do legislador, qual seja, permitir que os valores de subvenções para investimento, apesar de compor o lucro, não fossem distribuídos aos proprietários, mas que ficassem no patrimônio da companhia, para incentivo de suas atividades.

Em face dessa nova realidade jurídica, para fins societários, a legislação preocupou-se em dar um tratamento fiscal adequando. Assim, foi instituído o RTT - Regime Tributário de Transição, pela Lei nº 11.941, de 2009.

Pois bem, o tratamento fiscal dado às subvenções para investimento, especificamente no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, encontra-se nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941, de 2009, a seguir reproduzidos, na redação então vigente e aplicável aos fatos geradores ocorridos no período em análise (lembrando que a opção do sujeito passivo, a Lei nº 11.941, de 2009, pode ser aplicada retroativamente, desde 2008):

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:

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. 195-A 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.

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

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;

Esclareça-se que o art. 18 trata das condições para não tributação pelo Imposto de Renda, porém, como o art. 21 faz expressa referência ao art. 18, entendo que essas mesmas condições devam ser aplicáveis à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins. Com efeito, as condições são as mesmas aplicáveis à legislação anterior, resumidamente: o valor da subvenção do Poder Público para investimento, desde que não distribuível aos proprietários, não deve ser tributada.

Assim, nesse período, tanto a subvenção para custeio, quanto a subvenção para investimento cujo valor não tenha sido totalmente destinado à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, deve ter o seguinte tratamento tributário:

- por não caracterizar faturamento, não compor a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;
- porém, por caracterizar receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão, deve compor 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.

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 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.

O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, praticamente repete os termos do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, no tocante às condições de dedutibilidade do valor da subvenção para investimento, da base de cálculo do Imposto de Renda, vejamos:

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: (Vigência)

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

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

Adicionalmente, para conferir tratamento compatível em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, os art. 54 e 55 da Lei nº 12.973, de 2014, alteraram, respectivamente o art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003:

- Lei nº 10.637, de 2002:

§ 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;

(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

- Lei nº 10.833, de 2003:

§ 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)

Nesses termos, em que pese a base legal diferente, o tratamento tributário permanece o mesmo do período anterior. Assim, nesse período, tanto a subvenção para custeio, quanto a subvenção para investimento cujo valor não tenha sido totalmente destinado à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, deve ter o seguinte tratamento tributário:

- por não caracterizar faturamento, não compor a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;
- porém, por caracterizar receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão, deve compor 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.

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-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)

(Grifo e negrito nossos)

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.

(...)

Os fatos geradores do presente processo, Ano-calendário: 2009, estão encaixados no segundo período da análise acima transcrita. De forma que, as subvenções aqui tratadas, serão tributadas pelo PIS e pela Cofins, caso não tenham sido totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais.

Essa discussão quanto à forma de contabilização não foi travada no Voto Vencido. Porém, compulsando os autos, constata-se que referidos ingressos não foram computados como- receitas em sua contabilidade e, por consequência, não foram destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais.

Nesse sentido, a **Resolução nº 3302-000.751 — 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária** (e-fls. 1857 a 1871):

1. Intimar a recorrente a comprovar o registro das subvenções em reserva de lucros e as demais condições estabelecidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;
2. Oficiar à Administração Tributária da unidade federada fiscal sobre o cumprimento das exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos, observados os prazos dispostos nas cláusulas do Convênio ICMS nº 190/2017 e a publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária no sítio eletrônico do CONFAZ"

Os esclarecimentos/informações consignados nos documentos/comunicados acostados às e-fls. 1933 a 1935:

- a) **não consta, nos ano-calendário de 2009 a 2017, registro das subvenções em reserva de lucro, em face dos seguidos prejuízos apurados;**
- b) **ainda não se efetivou, por parte da Administração Tributária da unidade federada, o registro e o depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos.**

Diante do exposto, não tendo sido referidas subvenções tratadas contabilmente como receitas e, por consequência, não destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, conclui-se que devem ser levadas à tributação pelo PIS e pela Cofins, no regime não-cumulativo, não havendo previsão legal para sua exclusão de suas bases de cálculos, estando correto a exigência efetuada nos autos de infração de que trata o presente processo.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud – Redator Designado.

Fl. 22 do Acórdão n.º 3302-007.720 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.721644/2013-74