



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.721938/2015-68
ACÓRDÃO	3402-011.830 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010

SUBVENÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. NÃO CONTABILIZADA A RECEITA. CUSTEIO. INCIDÊNCIA

De acordo com as alterações promovidas na Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007 e 11.941/2009 (adotando a chamada “Nova Contabilidade”, convergente com os padrões internacionais, a partir de 1º de janeiro de 2008), as subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas no resultado, sempre serão consideradas como para investimento (art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017). A não contabilização e não manutenção do valor da subvenção em reserva de lucros, implica em considerá-la como subvenção para custeio e, como tal, tributada, compondo a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010

SUBVENÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. NÃO CONTABILIZADA A RECEITA. CUSTEIO. INCIDÊNCIA

De acordo com as alterações promovidas na Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007 e 11.941/2009 (adotando a chamada “Nova Contabilidade”, convergente com os padrões internacionais, a partir de 1º de janeiro de 2008), as subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas no resultado, sempre serão consideradas como para investimento (art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017). A não contabilização e não manutenção do valor da subvenção em reserva de lucros, implica em considerá-la como subvenção para custeio e, como tal, tributada, compondo a base de cálculo do PIS e da COFINS.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara e Cynthia Elena de Campos (relatora) que entendiam por dar provimento para excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo das contribuições. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo. A conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta acompanhou a divergência pelas conclusões, tendo em vista a pendência do julgamento do tema 843 do STF.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 07-38.418, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme Ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010

ESFERA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda Nacional, com o mesmo objeto do auto de infração, configura renúncia às instâncias administrativas, cabendo à autoridade onde se encontra o processo de determinação e exigência do crédito tributário não conhecer da petição e declarar a definitividade da exigência na esfera administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, via de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições; ressalvada, a partir de vigência Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010

PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, via de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições; ressalvada, a partir de vigência Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

O processo trata de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos os créditos tributários da interessada, acima qualificada, nas quantias de **R\$ 3.745.969,75 e R\$ 813.269,75** a título de, respectivamente, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, não cumulativas, correspondentes a fatos geradores ocorridos em 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010. Os débitos apurados foram quitados com créditos vinculados à receita de exportação gerados no próprio trimestre.

Do Relatório Fiscal

Relata, a autoridade fiscal, que os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício da contribuição para o PIS e da Cofins, bem como dos PER/Dcomp apresentados pela contribuinte, no período entre 2006 e 2010. Os procedimentos relativos aos anos de 2006, 2007, 2008,

2009, 1º, 2º e 3º trimestres de 2010 já foram encerrados anteriormente e o presente termo refere-se à apuração de outubro a dezembro de 2010.

A contribuinte apresentou Per/Dcomp relativas a saldos credores das contribuições que foram tratados nos processos administrativos 10983.900430/2014-74 e 10983.900429/2014-40, cujos respectivos Despachos Decisórios foram juntados aos autos do presente processo. Também foram trazidos os processos números 11516.722018/2015-67 e 11516.722403/2015-12 que tratam dos autos de infração lançados para aplicação da multa isolada pela não homologação das compensações tratada nos referidos processos.

A autoridade fiscal relata que conforme os balancetes, extraídos do SPED Contábil, a contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS, conforme escriturado nas contas contábeis informadas de acordo com o mês, e que tais receitas não foram somadas nas linhas *02.Demais Receitas - Alíquota de 1,65% da Ficha 07A* e *02.Demais Receitas - Alíquota de 7,6% da Ficha 17A*, conforme as memórias de cálculo apresentadas em atendimento ao item 14 da Intimação 003/00236, relativas à linha 2 da ficha 07A.

Constam das informações contábeis enviadas ao SPED no mês de agosto/2010 receita de Juros Com Capital Próprio, contabilizadas na conta contábil *580001 - JUROS COM CAPITAL PROPRIO - RECEBIDOS*, no montante de **R\$ 242.451,01**. No entanto, a contribuinte não incluiu estas receitas na base de cálculo das contribuições, conforme se verifica na memória de cálculo apresentada em resposta ao item 14 da intimação 003/00236, relativos à linha 02 da ficha 7A do Dacon.

Assim foram constituídos de ofício os autos de infração com os créditos tributários incidentes sobre a receita omitida das bases de cálculo das contribuições. Dos quadros *DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL* dos respectivos Autos de Infração, verifica-se que as infrações consistem de *OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP e OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS*.

Em relação à utilização dos créditos da contribuinte, consta que foram utilizados de ofício todos os créditos gerados pela BRF até o período, não restando qualquer saldo para utilização em períodos futuros. Foram utilizados para quitação dos autos de infração deste processo os créditos vinculados à receita de exportação gerados neste trimestre, diminuindo o valor a ser ressarcido.

Da impugnação

Inicialmente, a impugnante, em síntese, alega que os **créditos presumidos de ICMS** não compõem a base tributável dos tributos lançados por não consistirem de valores recebidos em decorrência das atividades empresariais do contribuinte - sejam elas operacionais (faturamento) ou não-operacionais (receita) -, mas de valores redutores de custo, na medida em que se trata de benefício utilizado diretamente para reduzir o montante devido a título do próprio gravame estadual

na sistemática da não cumulatividade que rege o ICMS. Para corroborar suas alegações, traz posicionamentos doutrinários e jurisprudência do STF e STJ.

Em relação aos **juros sobre o capital próprio**, alega que, apesar da correspondente denominação, tais juros na realidade consistem de uma forma de remuneração do acionista pelo investimento de risco, consubstanciando-se em verdadeira alternativa aos dividendos para distribuição do resultado. Assim, afirma que os "juros sobre o capital próprio" nada mais são do que uma espécie do gênero "lucros e dividendos". Partindo desta premissa, defende que a tributação dos juros sobre o capital próprio é indevida, pois desconsidera a isenção legalmente instituída pelas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/2003 que excluíram, expressamente, da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins os rendimentos advindos da distribuição de lucros e dividendos.

A requerente tenta, ainda, afastar da incidência das contribuições parte dos valores escriturados como Juros sobre o Capital Próprio alegando que tais valores em verdade se referem a recuperação de tributos, no caso, pagamento de empréstimo compulsório pela Centrais Elétricas Brasileiras S/A – Eletrobrás.

A fim de afastar o lançamento da multa de ofício calculada sobre os valores contribuições incidentes sobre receitas de Juros Com Capital Próprio, a Recorrente alega que a exigibilidade da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre os juros sobre capital próprio estava suspensa, por força de medida cautelar obtida nos autos do processo nº 0017162-61.2015.4.03.0000, no sentido de suspender a exigibilidade do tributo discutido nos autos do mandado de segurança n.º 0026756-50.2006.4.03.6100.

Diante de todo o exposto, requer que a impugnação seja recebida e provida, com o integral cancelamento do Auto de Infração e com o restabelecimento dos créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS utilizados na compensação de ofício realizado por ocasião do lançamento tributário. Subsidiariamente, requer ao menos seja afastada a multa aplicada pelo não recolhimento das contribuições incidentes sobre os Juros sobre o Capital Próprio e a incidência dessas exações sobre os valores pagos pela Eletrobrás.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 07/07/2016 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 2783), apresentando o Recurso Voluntário em 03/08/2016 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 2850), pelo qual pediu pelo provimento do recurso e integral cancelamento do Auto de Infração, com restabelecimento dos créditos de PIS e COFINS utilizados na compensação de ofício realizada por ocasião do lançamento tributário, o que fez com os mesmos argumentos da peça de impugnação.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário originado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, não cumulativas, cujos débitos originaram de omissão de receitas relativas a crédito presumido de ICMS, as quais deveriam ter sido incluídas nas bases de cálculo das Contribuições apuradas no terceiro trimestre de 2010.

O ilustre julgador de primeira instância justificou a improcedência da Impugnação pelo fato de que, a partir da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, somente a subvenção para investimento passou a não integrar a base de cálculo das contribuições, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária, o que não se verificou no presente caso.

Concluiu a DRJ de origem que, da descrição das contas contábeis da Contribuinte não é possível identificar a que tipo de subvenção se referem os valores registrados, se de custeio ou de investimento, motivo pelo qual não há nada que infirme o lançamento fiscal.

Argumentou a defesa que os créditos presumidos de ICMS não compõem a base tributável dos tributos lançados por não consistirem de valores recebidos em decorrência das atividades empresariais do contribuinte, sejam elas operacionais (faturamento) ou não-operacionais (receita), mas de valores redutores de custo, na medida em que se trata de benefício utilizado diretamente para reduzir o montante devido a título do próprio gravame estadual na sistemática da não cumulatividade que rege o ICMS. Para corroborar suas alegações, traz posicionamentos doutrinários e jurisprudência do STF e STJ.

Com razão à defesa.

No caso dos autos, é incontroverso que o crédito presumido em referência decorre de subvenção para custeio, como reconhece a Contribuinte em razões recursais.

Não obstante a natureza da subvenção, é importante ponderar que, na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, deve ser considerado se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, enquanto critério que define a hipótese de incidência das contribuições para o PIS e a COFINS.

Sob esse aspecto, as subvenções governamentais são vistas como uma forma de redução da despesa tributária, e não como receita, uma vez que não há ingresso financeiro ou, ainda, desembolso efetivo, mas apenas a ausência de uma perda financeira. No caso, tais subvenções representam essencialmente uma renúncia de receita por parte da Fazenda Estadual, que abdica da exação em favor do beneficiário.

Com isso, não está caracterizado o aspecto material para que seja possível a inclusão na base de cálculo das Contribuições para o PIS e da COFINS.

Destaco decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça em julgado ao **REsp nº 1.825.503/SC (2019/0198856-0)**, conforme Ementa:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência consolidada em ambas as Turmas especializadas em direito público deste Tribunal é firme no sentido de que **os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.** Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/11/10; REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14/2/12; AgRg no REsp 1.318.196/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2012; AgRg no REsp 1.214.684/PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 1.8.2012; AgRg no REsp 1159562/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; AgRg no REsp 1165316/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/11/2011; AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/05/2011; REsp 1025833/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp 1.282.211/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 19.6.2012.

2. Mais recentemente, a posição foi reafirmada em novos fundamentos por esta Corte ao estabelecer que, considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) **este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.** Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei

Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições. Precedente: REsp. n. 1.605.245-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25 de junho de 2019.

3. Recurso especial não provido.

Como destacado na Ementa acima, no r. voto condutor da decisão acima, o Eminentíssimo Ministro Relator Mauro Campbell Marques fundamentou no sentido de que *“os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações de exportação, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.”*

Ademais, igualmente deve ser considerado que as subvenções têm como objetivo primordial estimular o desenvolvimento econômico de regiões ou setores específicos, fomentando a instalação e expansão de empresas, o que, conseqüentemente, gera empregos e promove o desenvolvimento econômico e social.

E a inclusão do crédito presumido na base de cálculo das Contribuições para o PIS e da COFINS, como fez a Fiscalização, implica em neutralizar um benefício concedido pelo Estado-membro, resultando em ofensa à autonomia dos entes federativos no que diz respeito à sua competência tributária.

Neste exato sentido se posicionou a Eminentíssima Ministra Regina Helena Costa em seu r. voto-vista por ocasião do julgamento dos **Embargos de Divergência em RESP nº 1.517.492 – PR (2015/0041673-7)**, no qual concluiu por afastar a exigência de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS concedidos pelo estado do Paraná aos contribuintes.

Vejamos a Ementa do julgado em referência:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA *RATIO DECIDENDI* APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Em seu r. voto-vista a Eminente Ministra ponderou que *“os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais, quer ainda, à vista de fundamento não menos importante, por malferir o princípio federativo.”*

Por sua vez, discordo da conclusão da DRJ de origem, de que *“para poder se utilizar do benefício fiscal a contribuinte há que identificar em sua contabilidade a natureza dos ingressos ocorridos a esse título”,* bem como de que *“o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata artigo 18, poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins, quando registrados em conta de resultado”.*

É corolário das próprias normas contábeis que *“na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais”,* conforme art. 1º, § 2º da Resolução nº 750/1993, que tratava de forma compilada os princípios contábeis, os quais, a partir de 2017, estão sendo tratados em CPCs específicos.

Observo que assim já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme v. **Acórdão nº 9303-004.674**, cuja Ementa abaixo colaciono:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo do PIS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pelo PIS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas

pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS**

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de "receita" para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo da COFINS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pela COFINS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Destaco, ainda, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 835.818 perante o Eg. Supremo Tribunal Federal, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, julgado em sede de repercussão geral, conforme Tema 843 com o seguinte teor:

TEMA 843 - Possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

No RE em questão, foi fixada a tese:

COFINS – PIS – BASE DE CÁLCULO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ARTIGOS 150, § 6º, E 195, INCISO I,

ALÍNEA “B”, DA CARTA DA REPÚBLICA – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA.

Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade da inclusão de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas bases de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS.

No caso sob repercussão geral perante o STF, a União interpôs Recurso Extraordinário contra acórdão proferido pela Segunda Turma do Tribunal Regional da 4ª Região, ao negar provimento à Remessa Oficial e à Apelação nº 5014019-74.2010.404.7000/PR, decidindo que não configurarem os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados e o Distrito Federal, receita ou faturamento das empresas beneficiadas a atrair a incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins, uma vez tratar-se de renúncia fiscal da unidade federativa concedente, não se confundindo com o fato gerador das contribuições para o PIS e da COFINS.

Por fim, com relação à matéria em análise, cumpre salientar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou no mesmo sentido deste voto, a exemplo do julgamento ao Processo Administrativo Fiscal nº 11686.000350/2008-96, no qual foi proferido o v. **Acórdão nº 9303-009.485**, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2004 a 30/09/2004

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

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 do PIS não-cumulativo.

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.

Portanto, considerando as razões acima, entendo que o incentivo fiscal representado pelo crédito presumido de ICMS não pode integrar a base de cálculo das contribuições não-cumulativas, motivo pelo qual deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo das contribuições.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator designado.

Na sessão de julgamento, o Colegiado, por maioria, divergiu do voto da ilustre Conselheira Relatora na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente, para manter a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre as receitas decorrentes de créditos presumidos de ICMS. Então, fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

A lide trata da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos créditos presumidos de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, tratados pela empresa como não sujeitos à tributação dessas contribuições.

Para a Fiscalização, o contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS, conforme escriturado nas contas contábeis informadas de acordo com o mês, e que tais receitas não foram somadas à base de cálculo das contribuições de que se trata, conforme os balancetes extraídos do SPED Contábil.

A defesa, por sua vez, argui que os créditos presumidos de ICMS não compõem a base tributável dos tributos lançados por não consistirem de valores recebidos em decorrência das atividades empresariais do contribuinte, sejam elas operacionais (faturamento) ou não-operacionais (receita), mas de valores redutores de custo, na medida em que se trata de benefício utilizado diretamente para reduzir o montante devido a título do próprio gravame estadual na sistemática da não cumulatividade que rege o ICMS. Para corroborar suas alegações, traz posicionamentos doutrinários e jurisprudência do STF e STJ.

Feitas essas breves considerações para melhor entendimento da matéria em debate, passa-se à sua análise.

Com relação aos fatos geradores do PIS e da COFINS, ponto fundamental é analisar se o valor que se pretende tributar possui natureza jurídica de receita, vez ser 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 n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como nos arts.1º, 2º e 3º da Lei 9.718/98.

Desta feita, 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.

Nesse passo, inicialmente, fazem-se necessárias algumas considerações a respeito das modalidades de subvenções existentes a fim se buscar a real identidade do benefício fiscal em discussão e o seu adequado tratamento tributário.

Como se sabe, existem duas modalidades de subvenções:

a) subvenção para custeio: são aquelas transferências dos entes governamentais de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas e custos, nas suas operações (PN CST 112/78); e

b) subvenção para investimentos: são aquelas transferências de recursos dos entes governamentais para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliar na aplicação em bens ou direitos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (PN CST 112/78).

Para efeitos de tributação das subvenções pelo IRPJ e CSLL, o RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº3.000/99) prescreve que a subvenção para custeio deve ser computada na apuração do lucro operacional, e a outra aplicada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não deve ser computada na apuração do lucro real, desde que apresente alguns requisitos, conforme a seguir indicado:

DECRETO Nº 3.000, de 26/03/1999

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

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

II as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

(Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

(...)

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e DecretoLei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

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

(...)

Por meio do Parecer Normativo nº 112/1978 a Receita Federal explicitou os requisitos principais para que um incentivo seja caracterizado como subvenção para investimento:

- recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público;
- possuírem destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;
- sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado;
- o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; ser registrada contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

Anteriormente, a Lei das Sociedade por Ações (Lei 6.404/76) determinava o registro contábil das subvenções para investimento como reserva de capital. Com o advento das alterações promovidas pelo art.10 da Lei nº11.638/2007, a alínea “d” do § 1º do art. 182 da Lei das S/A, que determinava a classificação das subvenções para investimento como reservas de capital, tal dispositivo foi expressamente revogado. Em razão disso, a Lei nº 11.941, de 2009, estabeleceu, em seu art. 18, outro procedimento na contabilidade com relação às subvenções para investimento, determinando que deveria ser reconhecida em conta de resultado pelo regime de competência e mantida em reserva de lucros até o limite do lucro líquido do exercício, *in verbis*:

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

(Vigência)

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da

competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

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

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

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

18 § 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

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

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

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

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

Já com relação a tributação do PIS e da COFINS, o art. 21 da Lei nº 11.941/09 estabelecia a possibilidade de se excluir da base de cálculo do PIS/COFINS, as subvenções para investimento de que tratava o art. 18 do mesmo diploma legal. Eis o texto legal citado:

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)(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)(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; e II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

(negrito nosso)

Posteriormente, essas regras sobre subvenções para investimentos foram regulamentadas nos termos do art.30 da Lei nº12.973, de 13 de maio de 2014:

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.195A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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.

O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 passou a ter a seguinte redação, dada pela LC nº 160/2017:

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. 195A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

(negrito nosso)

Percebe-se que o §4º estabelece que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no art. 30. Tal dispositivo vedou, portanto, outros requisitos, além daqueles previstos no art. 30, afastando de vez a celeuma quanto a imposição daqueles entendidos pela Receita Federal no Parecer nº112/78 como necessários a caracterização de um incentivo fiscal como subvenção para investimento, a exemplo da necessidade de existência de “sincronismo” entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado na aplicação dos recursos governamentais concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Ressalte-se que o §5º do mesmo dispositivo legal determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se, portanto, ao presente processo.

Resta analisar, assim, se a empresa cumpriu estritamente aqueles outros requisitos presentes no art.30 da Lei nº 12.973/2014 para caracterizar o referido benefício fiscal como subvenção para investimento, conforme o conteúdo antes transcrito.

Depreende-se do dispositivo em comento que o primeiro requisito legal a ser atendido para que um incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado seja considerado como subvenção para investimento é que ele seja registrado como reserva de lucros. O segundo requisito é que essa reserva de lucros só poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento de capital. Conclui-se que, no caso de não atendimento cumulativo desses requisitos, o benefício fiscal do ICMS não se caracterizará com subvenção para investimento, restando, por via de consequência, que ser classificada na modalidade de subvenção para custeio.

No presente caso, observa-se que a Fiscalizada não adotou os procedimentos contábeis determinados pelo art. 18 da Lei nº 11.941/09, condição esta necessária para que as subvenções não fossem tributadas pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Tais procedimentos consistiam no reconhecimento da subvenção em reserva de lucros.

Como se percebe nos autos, a empresa contabilizou o crédito presumido de ICMS apenas em conta de resultado, não registrando o benefício obtido como reserva de lucros. Tal procedimento contábil resulta em um total falta de controle na aplicação dos lucros decorrentes do benefício fiscal, propiciando a empresa a sua aplicação de formas diversas daquelas previstas no art.18 da Lei nº 11.941, de 2009 (posteriormente substituído pelo art.30 da Lei nº12.973/2014).

Por certo, a Recorrente não cumpriu, assim, os requisitos da lei para ter direito a isenção prevista para as subvenções para investimentos.

Dessarte, conclui-se que a subvenção a qual o Contribuinte se beneficiou tem natureza jurídica de subvenção para custeio ou corrente.

Com relação às subvenções para custeio inexistente previsão legal prescrevendo a sua exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS. A Lei nº4.506/64, em seu art.44, dispõe, expressamente, que as subvenções para custeio integram a receita bruta operacional, *in verbis*:

Art.44 Integram a receita bruta operacional:

(...)

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

Diante disso, concluo que o crédito presumido de ICMS em comento concedido à Recorrente é uma subvenção para custeio, caracterizando-se, portanto, como uma receita sujeita a tributação das contribuições do PIS e da Cofins.

Por fim, no tocante a alegação da Recorrente de aplicação ao caso do julgado do STF (Recurso Extraordinário nº RE 835818 RG / PR) que trata da exclusão do ICMS à base de cálculo do PIS e da COFINS, inclusive já com decisão definitiva favorável aos contribuintes, entendo que o julgado não tem qualquer relação com o caso aqui discutido, pois, conforme anteriormente demonstrado, o caso aqui em debate tem natureza jurídica de receita de subvenção para custeio, não havendo qualquer relação com o ICMS a ser excluído no faturamento de vendas de produtos, discutido em sede daquele Recurso Extraordinário no STF.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo