



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.722279/2016-68
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.441 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de maio de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRF S.A.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/10/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

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

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das S.A., fez com que as subvenções para investimento, compusessem a receita. Para que elas fossem excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS não-cumulativas, os optantes pelo Regime Tributário de Transição deveriam destinar integralmente seu valor à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais.

No caso concreto, não houve comprovação do trânsito de tais receitas para as referidas reservas de lucros, devendo os respectivos valores integrar a base de cálculo das contribuições em análise.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

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

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3201-005.565**, de 21 de agosto de 2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que deu provimento ao recurso voluntário, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/10/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da Lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

Não resignada com o acórdão, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à **inclusão das subvenções oriundas de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos**, no ano-calendário de 2012. Para comprovar a divergência, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3302-002.371 e 3401-002.855.

Em sede de exame de admissibilidade do recurso especial, foi proferido o despacho s/nº, de 02 de janeiro de 2020, que deu prosseguimento ao apelo da Fazenda Nacional, considerando como comprovada a divergência.

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando a negativa de provimento, com fundamento em novos julgados do CARF e do STJ que reconhecem a impossibilidade de se exigir o PIS e a COFINS sobre benefício fiscal concedido pelos Estados da Federação.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 e junho de 2015.

Em sede de contrarrazões, alega o Sujeito Passivo que não há divergência jurisprudencial com relação ao acórdão nº 3302-002.371, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, por tratar de matéria diversa da incidência das contribuições sociais para o PIS e a COFINS sobre as subvenções de investimento.

Consoante se verifica da ementa do julgado nº 3302-002.371, extraída do site do CARF, a controvérsia daquele caso girava em torno da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, *in verbis*:

Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2003

Ementa: **BASE DE CÁLCULO DO PIS. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SÚMULAS DO STJ. PRECEDENTES.**

A parcela relativa ao ICMS deve ser incluída na base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos das Súmulas 68 e 94 do STJ. SOBRESTAMENTO. ART.62-A DO RICARF. REVOGAÇÃO

Revogado o art. 62-A do Regimento Interno do CARF pela Portaria MF nº 545 de 18.11.2013, indevido o sobrestamento do feito, quando não sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.

(grifo nosso)

De fato, não se verifica a alegada divergência jurisprudencial com relação ao acórdão nº 3302-002.371, no qual, conforme afirmado em contrarrazões e verificado no voto, a situação envolve pedidos de restituição, nos quais o contribuinte busca o ressarcimento de valores pagos a maior a título de PIS e COFINS, decorrentes da inclusão do ICMS nas bases de cálculo das referidas contribuições, o que absolutamente não se confunde com a questão dos créditos presumidos de ICMS.

No entanto, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma também o acórdão nº 3401-002.855, cuja ementa evidencia a comprovação da divergência jurisprudencial, por tratar da possibilidade de tributação das subvenções de investimento pelo PIS e pela COFINS:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

DESCRIÇÃO DOS FATOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se mostra nulo, tampouco viola o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, acarretando o cerceamento do direito de defesa, o lançamento que descreve, ainda que de modo sucinto, a infração incorrida pelo contribuinte.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ALUGUEL. VEDAÇÃO.

A partir da vigência da Lei nº 10.865, de 2004, é vedada a apuração de crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado do PIS/PASEP e da Cofins, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Não está previsto o desconto de crédito de custo com material de embalagem para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços.

SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, quando vinculados às atividades do empreendimento.

CRÉDITOS. INSUMOS. REQUISITOS. APROVEITAMENTO.

O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos no processo de produção dos serviços prestados ou dos bens vendidos

(grifo nosso)

Assim, deve ter prosseguimento o recurso especial da Fazenda Nacional, considerando-se como paradigma válido o acórdão nº 3401-002.855.

2 Mérito

No mérito, insurge-se a Fazenda Nacional quanto à **exclusão das subvenções oriundas de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.**

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

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

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

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

A afirmação encontra lastro no entendimento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, no sentido de que o conceito constitucional de receita bruta implica em um "ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições".

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

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

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

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

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

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. PRECEDENTES. 1. **As Turmas da Primeira Seção desta Corte firmaram entendimento no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.** Precedentes: AgRg no REsp 1.363.902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 19/08/2014 e AgRg no AREsp 509.246/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 10/10/2014. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014)

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

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

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

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

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

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

A LC 160/17 dispôs sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da

Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições, trouxe em seu art. 9º alteração ao art. 30 da Lei 12.973/14, conforme segue:

“Art. 30.

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

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

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

Portanto, reconhece-se que os valores decorrentes dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados da Federação ao Sujeito Passivo não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.

3 Dispositivo

Diante do exposto, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênha para manifestar entendimento divergente, por chegar na hipótese vertente à conclusão diversa da adotada, quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, com relação à discussão do seguinte matéria: à **exclusão das Subvenções oriundas de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, não-cumulativos.**

Como relatado, a Contribuinte é beneficiária da concessão de incentivos fiscais (ICMS) por diversos Estados da Federação, conforme apontado no Auto de Infração (como da Bahia, Pernambuco, Goiás e Mato Grosso) e entende que tais benefícios de ICMS concedidos,

podem ser conceituados como ingressos condicionados, restando afastados da definição de receita tributável pelas Contribuições do PIS/COFINS.

No que tange aos fatos geradores abrangidos pela sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, o ponto crucial a ser analisado neste processo, é se o valor que se pretende tributar, atendeu os requisitos da legislação e pode ser conceituado como receita para fins de contribuições para o PIS e a COFINS, não cumulativa.

No voto condutor do Acórdão recorrido, entendeu-se pela não inclusão dos valores na base de cálculo das contribuições, sob o fundamento de que foram recebidos para estímulo de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas, nos seguintes termos (resumidamente), fl. 1.399:

“(…) Os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), **não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições** (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita. (Grifei)

Por sua vez, a Fazenda Nacional argumenta em seu recurso que, no conceito de receita (totalidade dos recebimentos), incluem-se as Subvenções governamentais tanto para investimento como de custeio.

Como se vê, o cerne da questão, trata da forma de tributação a ser conferida às Subvenções deferidas pelos Governos dos Estados da federação (benefício fiscal do ICMS), que no recorrido entendeu-se que se trata de Subvenções recebido do Poder Público e que, por previsão legal, devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Pois bem. Na ótica do direito financeiro, ramo do direito público que regula a atividade financeira do Estado, o referido benefício representa uma SUBVENÇÃO.

Inicialmente, parto do pressuposto que tais valores, após transitarem pelo resultado, **não foram destinados** para contas de “Reserva de lucros de incentivos fiscais” (ou outra conta contábil de **reserva de lucro** equivalente). Esse fato é constatado pela escrituração contábil da empresa, conforme consignado pela Fiscalização no Relatório Fiscal (anexo ao Auto de Infração). Veja-se a descrição analítica das transações contábeis elaboradas (fl. 739):

“(…) Conforme os balancetes de folhas 601 a 700 (outubro), 701 a 801 (novembro) e 802 a 904 (dezembro), extraídos do SPED Contábil (requisição de cópia de escrituração digital (às fls. 599/600), a contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS, conforme escriturado nas contas contábeis informadas de acordo com o mês, resumida na tabela abaixo:

	2011 (outubro a dezembro)	Montante auferido (Crédito – Débito)
	Outubro (fl. 638)	14.501.163,04
330009	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IND.CARNES	3.611.663,14
330012	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NA FILIAIS	1.024.330,50
330013	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS - BOVINOS	1.139.526,41
330014	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IN.LACTEOS	8.725.642,99
	Novembro (fls. 738)	14.074.140,78
330009	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IND.CARNES	3.210.856,42
330012	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NA FILIAIS	1.146.822,52
330013	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS - BOVINOS	1.543.349,68
330014	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IN.LACTEOS	8.173.112,16
	Dezembro (fls. 840)	14.211.121,17
330009	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IND.CARNES	4.155.054,40
330012	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NA FILIAIS	1.075.996,50
330013	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS - BOVINOS	2.013.442,45
330014	(-)CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IN.LACTEOS	6.966.627,82

No caso vertente a Contribuinte excluiu da base de cálculo das contribuições as receitas de créditos presumidos de ICMS, conforme escriturado nas seguintes contas contábeis: CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IND. CARNES; CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS FILIAIS; CREDITO PRESUMIDO DE ICMS – BOVINOS, e CREDITO PRESUMIDO DE ICMS GERADO NAS IN. LÁCTEOS.

Saliente-se que não foi encontrada, nas peças processuais, comprovação da destinação dos valores para formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais. Com efeito, verifica-se que a contribuinte não apresentou, em seus recursos, esclarecimentos quanto à contabilização da destinação dos valores em discussão. Em que pese ter apresentado argumentos contra o lançamento, verifica-se que a empresa BRF S.A, parece ter dado à subvenção, tratamento contábil diverso daquele determinado pela legislação de regência.

Pois bem, esclarecidos os fatos sob litígio, passo à análise da matéria, que não é nova no CARF e já foi analisada por diversas vezes por este Colegiado. Assim, utilizo como razões para decidir, o voto vencedor de minha lavra (reproduzo somente parte, dando ênfase no que interessa ao aqui discutido: PA de 01/01/2012 a 31/03/2012), proferido no **Acórdão nº 9303-007.622**, de 20/11/2018 (PAF nº. 11516.722376/2015-70), no qual é elaborada uma abordagem completa da tributação das subvenções em amplo arcabouço normativo. Confira-se:

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

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

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

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

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

Primeiro Período, até 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:

(...) .

Segundo Período, de 2008 a 2014

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

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

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

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

- reconhecimento da receita de subvenção, pelo regime de competência:

D = Tributos a 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 (P L) 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 P L) 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 à 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 sócio ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência serão 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) (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

(...).

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 que seu valor tenha sido destinado para formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais, não estaria sujeita a compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(...).

Efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017

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

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros** a que se refere o art.195 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

(...).

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

§5º O disposto no §4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017).

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

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

(a) a subvenção tenha sido considerada pelo contribuinte como subvenção para investimento e a autoridade fiscal tenha entendido tratar-se de subvenção para custeio;

(b) o valor da subvenção tenha sido tratado nos termos das condições para exclusão da base de cálculo das contribuições (**basicamente seu registro em reserva, para não distribuição**); e

(c) essa matéria ainda seja objeto de discussão nos autos do processo. (...)”.

Da aplicação dos conceitos acima ao caso aqui sob análise

No caso dos autos, restou comprovado os seguintes fatos:

(i) trata-se de valores recebidos entre **31/10/2011 e 31/12/2011**, portanto no segundo período acima descrito e, que a empresa é optante pelo Lucro Real e do **regime não cumulativo** das Contribuições. Confira-se trecho reproduzido do Acórdão recorrido (fl. 975):

“Trata-se de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, **não cumulativas, apurados no período de 10 a 12/2011**, (...)”. (Grifei)

(ii) quanto às condições para exclusão do valores, no caso, o tratamento dado na contabilidade da empresa, o Contribuinte **não trouxe prova nos autos** da destinação da subvenção para uma conta contábil de “**Reserva de Incentivos Fiscais**”, conforme dispõe a legislação.

Sobre esse tema, cabe ressaltar que em **suas contrarrazões**, o Contribuinte traz a seguinte informação, fl. 1.437:

“(…) Devido ao fato de os créditos presumidos terem essa natureza de “benefício fiscal” – e estarem caracterizados como subvenções – os mesmos acabam por **reduzir os custos dos impostos devidos pelas empresas, compensando** àquelas despesas que se tornariam desvantajosas ou até inviáveis”. (Grifei)

Concluindo, temos que a partir de 1º de janeiro de 2008, com a alteração havida na Lei das S.A, fez com que os créditos presumidos do ICMS, tanto a subvenção para custeio, quanto a subvenção para investimento, cujo valor não tenha sido totalmente **destinado em sua contabilidade à formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais**, **devem** compor a receita como base de cálculo para apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para no mérito, **dar-lhe provimento** para reincluir, na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, os valores das Subvenções decorrentes do aproveitamento de créditos presumidos de ICMS, no período aqui tratado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos