



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

Processo n° 11516.722376/2015-70
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.622 – 3ª Turma
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente BRF S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

(Assinado digitalmente)

Luis Eduardo de Oliveira Santos – Redator Designado.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3402-004.393**, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, que, por:

- Unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso de Ofício e reconheceu a concomitância em relação aos juros sobre capital próprio;
- Voto de qualidade, negou provimento ao recurso quanto a não incidência das contribuições sobre o crédito presumido de ICMS.

O Colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa (Grifos meus):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. RECEITA TRIBUTÁVEL

*A subvenção para custeio concedida pelo Governo do Estado de Santa Catarina na forma crédito presumido do ICMS se **insere na definição de receita**, devendo integrar a base de cálculo das contribuições não cumulativas para o PIS/Pasep e Cofins.*

CONCOMITÂNCIA. IDENTIDADE ENTRE O OBJETO DISCUTIDO NA INSTÂNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. EXISTÊNCIA. RENÚNCIA A VIA ADMINISTRATIVA.

Implica renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, nos termos da Súmula CARF n. 1.

EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO. LANÇAMENTO SEM MULTA DE OFÍCIO.

Presente, no momento da constituição do crédito tributário uma das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas nos incisos IV e V do artigo 151 do CTN, não cabe o lançamento da multa de ofício incidente sobre o tributo devido, conforme determina o artigo 63 da Lei n. 9.430/96.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Os créditos presumidos do ICMS são benefícios utilizados diretamente para reduzir o montante devido a título do próprio gravame estadual na sistemática da não cumulatividade;
- O ADI SRF 25/03 explicitou que não há incidência de PIS e da Cofins sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente; ou seja, a administração fazendária exclui a recuperação de tributos do campo de incidência dos citados gravames, por se tratar de redutor de custos, e não de incremento advindo da atividade praticada pelos contribuintes;
- O Congresso Nacional derrubou o veto presidencial aos arts. 9ª e 10 da LC 160/17, os quais introduziram alterações de forma a qualificar todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiros fiscal pertinentes ao ICMS como subvenções para investimento.

Em Despacho às fls. 3171 a 3174, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- Da descrição dessas contas contábeis, não é possível identificar a que tipo de subvenção se referem os valores registrados, se de custeio ou de investimento;
- Ocorre que como não é todo e qualquer “crédito presumidos de ICMS” que pode ser considerado como sendo subvenção de investimento, para poder se utilizar do benefício fiscal, o contribuinte deve identificar em sua contabilidade a natureza dos ingressos ocorridos a esse título.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os pressupostos de admissibilidade de recurso previstos no art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em Despacho.

Quanto ao mérito trazido em recurso, vê-se que essa turma, independentemente da discussão se subvenção de investimento ou custeio, já havia consolidado

o entendimento de que o crédito presumido de ICMS não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.

Frisem-se as ementas do:

- **Acórdão 9303-004.312:**

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário:

2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo do PIS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins.”

- **Acórdão 9303-005.454:**

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/12/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo do PIS.

[...].

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/12/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e

pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins.

[...]”

- **Acórdão 9303-005.503:**

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 30/04/2001 a 30/06/2004

SUBVENÇÕES ESTADUAIS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NÃO CONFIGURAÇÃO DE RECEITA PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NO REGIME CUMULATIVO.

A base de cálculo da Cofins é o faturamento que corresponde à receita bruta da venda de mercadorias, de serviços, mercadorias e serviços; o disposto no § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 foi afastado, por sentença transitada em julgado do STF. Logo, não incide PIS e COFINS sobre valores de créditos de ICMS, decorrentes de subvenção estadual.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) o crédito presumido do ICMS não inclui a base de cálculo do PIS e da COFINS no regime não cumulativo por se configurar incentivo voltado à redução de custos.”

- **Acórdão 9303-005.270:**

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 28/02/2002 a 31/01/2004

BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718, DE 1998. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

Em relação ao período que engloba o regime de apuração cumulativo do PIS/COFINS, as contribuições têm por base de cálculo o faturamento, cujo conceito já está consolidado pelo STF no sentido de compreender apenas as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços. Desse modo, as subvenções não se consubstanciam em entradas financeiras decorrentes da venda de mercadorias ou serviços, logo, esses benefícios concedidos não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS na sistemática cumulativa.

- **Acórdão 9303-006.218:**

“[...]

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em

receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da Cofins.”

- **Acórdão 9303-005.783:**

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/08/2003, 01/10/2003 a 31/12/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

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

- **Acórdão 9303-005.400:**

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Governos Estaduais ao Contribuinte não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não cumulativo sobre os mesmos.”

- **Acórdão 9303-005.399:**

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos governos Estaduais ao Contribuinte não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.”

- **Acórdão 9303-005.398:**

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Governos Estaduais ao Contribuinte não se constituem em receita bruta,

restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.”

• **Acórdão 9303-004.674:**

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME NÃOCUMULATIVO. 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."

Sendo assim, antes de me adentrar à essa discussão, importante recordar o art. 926 do NCPC, in verbis (Grifos meus):

"Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

[...]"

Nesse caso, para manter a segurança jurídica em relação à esse entendimento que foi proferido em 2016, 2017 e recentemente em 2018, entendo que esse dispositivo deveria ser observado, em respeito ao art. 15 do NCPC (Grifos meus):

*"Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou **administrativos**, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente."*

Tais dispositivos subsumem ao caso concreto, vez que o próprio *caput* do art. 2º da Lei 9.784/99 traz que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da segurança jurídica. E insurge em seu parágrafo único que nos processos administrativo serão observadas a segurança e respeito aos direitos dos administrados.

Não obstante, trago, para melhor elucidar as questões de direito que sustentam meu entendimento.

Na análise do caso vertente, considerando sua especificidade, deve-se dar observando os argumentos acolhidos pelo Colendo Supremo Tribunal Federal em recente julgado – Recurso Extraordinário 606.107 - que tratou da incidência do PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS. Eis que se enquadra "**o conceito de receita trazido por aquele tribunal**" perfeitamente ao presente caso. O que passo forçosamente a discorrer sobre aquele julgamento.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou, na assentada de 22.5.2013, o RE 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral reconhecida, definindo que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS.

É de se lembrar que o tema teve repercussão geral reconhecida, conforme segue (Grifos meus):

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. VALORES DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS NA BASE DE

CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

*1. A questão de os valores correspondentes à transferência de créditos de ICMS integrarem ou não a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas apresenta relevância tanto jurídica como econômica. 2. A matéria envolve a análise do conceito de receita, base econômica das contribuições, dizendo respeito, pois, à competência tributária. 3. As contribuições em questão são das que apresentam mais expressiva arrecadação e há milhares de ações em tramitação a exigir uma definição quanto ao ponto. 4. **Repercussão geral reconhecida**” (RE 606.107 – RG, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ 20.8.2010).*

Continuando, é de se recordar que ao julgar o mérito desse RE, o Tribunal negou provimento à pretensão da União e definiu não incidirem as contribuições de PIS e de COFINS sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresas exportadoras.

Não obstante o julgamento tenha tratado de empresa exportadora, impossível ignorar os fundamentos adotados, pois evidente válidos para o caso em questão.

Sendo assim, retornando, tem-se que o Supremo Tribunal Federal afastou à época a cobrança das contribuições, baseando seu entendimento no fato de que tais créditos de ICMS representariam incentivo à exportação – e que não seriam passíveis de tributação pelas contribuições, pois não se acrescentariam nova riqueza. Trazendo, portanto, o conceito de receita para fins de apuração desses tributos.

Compulsando aos autos do processo, nota-se que o crédito presumido do ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte – devendo ser afastado do conceito de receita.

Insurgindo ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no referido RE 606.107/RS de que o conceito constitucional de “receita bruta” pressupõe um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” – peço licença para transcrever o voto da Min. Rosa Weber, para melhor aclarar:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem crescer seu vulto, como elemento novo e positivo.”

Vê-se, assim, esvaziada a discussão sobre qual seria a correta classificação contábil do referido crédito, haja vista que, independentemente da classificação contábil adotada, a Suprema Corte definiu o conceito constitucional de “receita bruta”, entendendo imprescindível a verificação, no caso concreto, se o ingresso se submete ou não a alguma espécie de condição, reserva ou contraprestação pela pessoa que o recebe/ou que tenha direito – e se configura como elemento novo positivo.

Para melhor elucidar tal entendimento, impõe-se a transcrição de trecho da ementa do referido julgado, *in verbis* (Grifos meus):

“(…)

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.***

(...)” (grifou-se)”

Na mesma seara, ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução é Ciência das Finanças” havia tratado tal conceito da mesma forma que o julgado no STF ao manifestar:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, MI, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Frise-se também o entendimento de Aires Barreto em seu artigo “A nova Cofins: primeiros apontamentos” contemplado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário:

“receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o,,”

Cabe trazer, em consonância com esses entendimentos, além do referido precedente do STF – firmado sob a sistemática do artigo 543-B do CPC, a jurisprudência pacífica de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, como inclusive ressaltado pelos Ministros Teori Albino Zavascki e Luiz Fux ao proferirem seus votos (Grifos meus):

“CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

I “Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da

homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).

II O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.

III. Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.

IV. 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.

V Recurso especial improvido. ” (Grifou-se)

(RESP nº 1.025.833 / RS, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Publicado no DJe do dia 17.11.2008) ”

Consonante a esse entendimento, disse o Ministro Luiz Galloti no julgamento do RE 71.758:

“Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

Sendo assim, tem-se claro que a discussão, *de per se*, gira em torno da abrangência dos conceitos de receita e faturamento para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS.

Para melhor compreensão e por não considerar tal benefício como receita, pode-se ainda aproveitar para decompor a norma tributária que trata da incidência do PIS e da Cofins, invocando a Regra Matriz de Incidência Tributária:

1. 1ª Regra Matriz – relação obrigacional Autoridade Fazendária/Contribuinte:
 - 1.1. Hipótese:
 - Critério Material: auferir receita.
 - Critério Espacial: perímetro nacional;
 - Critério temporal: mensal
 - 1.2. Consequente:
 - Critério Pessoal: (i) sujeito ativo – via “autoridade fazendária”;
 - (ii) sujeito passivo – quem auferir receita bruta.
 - Critério Quantitativo: alíquota de 3,65% sobre a receita bruta
2. 2ª Regra Matriz – dever de lançamento pela Administração:
 - Hipótese:
 - Critério Material: ser autoridade fazendária
 - Critério Espacial: perímetro nacional;
 - Critério Temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.
 - Consequente:
 - Critério Pessoal: Estado – autoridade fazendária
 - Critério Prestacional: realizar o lançamento
3. 3ª Regra matriz: sancionadora do não pagamento
 - Hipótese:
 - Critério material: não pagar a importância devida;
 - Critério Espacial: perímetro nacional
 - Critério temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores
 - Consequente:
 - Critério pessoal: autoridade fazendária e pessoa jurídica que auferir receita bruta
 - Critério Prestacional: pagar com multa e juros de mora.

Depreendendo-se da análise da regra matriz de incidência, é possível identificar que o critério material constante da 1ª Regra Matriz de Incidência Tributária somente se satisfaz para quem efetivamente auferir receita.

O que, na hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão e que, portanto, dever-se-ia tributar o referido crédito presumido do ICMS pelo PIS e Cofins - pois de receita auferida não se trata. Tais créditos presumidos devem

ser tratados como mero benefício fiscal concedidos pelos Estados-Membros como meio de estabelecer equilíbrio de mercado.

Indiscutível que seu efeito econômico, portanto, não caracteriza nova riqueza. O crédito presumido do ICMS não ostenta natureza de receita ou faturamento, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Ora, no que tange ao conceito contábil de receita, o CPC 30 traz (Grifos meus):

“[...]”

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

[...]

7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

[...]”

Vê-se claro que o conceito de receita trazido pelo CPC 30 é consonante com o manifestado pelo STF quando especifica, em síntese, que receita é o ingresso de recursos que resulta em aumento do patrimônio líquido da entidade. O que resta, nessas fundamentações, concluir que tal incentivo não poderia ser contabilizado como receita e, por conseguinte, não comporia a base das contribuições.

E, caso se pretenda ignorar os dizeres do CPC 30 - Receitas, alegando se tratar de norma contábil sem implicação tributária, cabe trazer o art. 58 da Lei 12.973/14:

“DAS DEMAIS DISPOSIÇÕES RELATIVAS À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.”

Com tal dispositivo, fica evidente que as normas contábeis publicadas anteriormente à Lei 12.973/14 devem ser observadas para fins de registro contábil, produzindo, inclusive, efeitos tributários. O que é o caso do CPC 30 - Receitas. Esse dispositivo somente explicitou o que as normas contábeis internacionais já defendiam – a primazia da essência sobre a forma. Tal teoria é de suma importância aos investidores que suplicavam pela transparência dos eventos e dos reflexos negociais que uma empresa vivenciava. Para eles, a contabilidade deveria refletir o que de fato, no sentido econômico, a empresa estava vivenciando. E, para melhor transmitir essas informações, independentemente da forma legal em que os negócios eram fechados ou contratados, a contabilidade deveria considerar o substrato econômico de cada evento – podendo, assim, o investidor conhecer os efetivos riscos de sua participação naquela empresa.

O art. 58 da Lei 12.973/14 nada mais fez do que explicitar o respeito a ser dado às normas internacionais de contabilidade que, por sua vez, trazem como princípio basilar a Primazia da Essência sobre a Forma. E, recorda-se, por esse princípio basilar, tais incentivos não devem ser considerados como receita.

Sendo assim, em respeito à Regra Matriz de incidência das contribuições ao PIS e à Cofins, bem como à análise da essência do crédito de ICMS, não há que se falar em tributação, pois forçoso tributá-los pelas r. contribuições – encartando-os como receita.

Frise-se também outra jurisprudência deste Conselho, conforme julgado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção, que analisou situação idêntica, cuja ementa restou redigida (Grifos meus):

“[...]

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” (grifou-se)

(Acórdão nº 340300.799, P.A. 10283.000091/200521, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, julgado em 03.02.2011)”

E o posicionamento exarado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção no acórdão abaixo transcrito4: “(...)

“NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. REDUÇÃO NA APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do incentivo fiscal

concedido pelo Estado sob a forma de crédito escritural, para redução na apuração do ICMS devido.

Recurso Voluntário Provido em Parte.” (Grifou-se) (Acórdão nº 3401001.976, P.A. 11618.000542/200563, Redator para acórdão Conselheiro Emmanuel Carlos Dantas de Assis, julgado em 26.09.2012)”

Em vista do exposto, é de se já reconhecer que os créditos incentivados de ICMS concedidos não constituem “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 606.107/RS, do CPC 30 e do art. 58 da Lei 12.973/14 – pois o crédito de ICMS não se constitui em entrada de recursos passível de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado, eis que não se acresce ao patrimônio da entidade e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo das contribuições.

Proveitoso, nessa linha, recordar o decidido pelo STJ, que se manifestou 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) (grifou-se)

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, verbigratia, 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) (grifou-se)”

No que tange à discussão sobre a contabilização e regras de tributação da subvenção de investimento, passo também a evoluir sobre o assunto.

Caso ignorássemos a discussão acerca do conceito jurídico e contábil de receita e partíssemos para outra discussão – se subvenção para custeio ou se subvenção para investimento - entendo que, ainda assim, não dever-se-ia tributar tais créditos para fins de PIS e Cofins, eis que os r. créditos se enquadrariam perfeitamente no conceito de subvenção para investimento, haja vista que, por óbvio, tais incentivos são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos – incentivos do Estado a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial.

E, assim, sendo subvenções para investimentos, não constituem lucro, eis que deverão ser contabilizadas em reservas de capital.

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

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

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

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

[...]”

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

Eis o que traz o PN (Grifos meus):

[...]”

2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1. do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTI-MENTO seria destinada à aplicação em bens ou

*direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.***

2.12 – Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia de intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o “animus” de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

[...]”

E tal subvenção deve ser registrada em contas de reserva de capital, ainda em respeito à Nota Explicativa da ICVM 59/86:

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

de imposto de renda como incentivo regional ou setorial. As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas). São, contabilmente, classificadas como receita extraordinária. É exemplo típico o caso das ferrovias brasileiras.”

Tais normas estão em conformidade com o art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77:

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

[...]

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

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

Tal dispositivo esclarece que devem ser registradas como “reserva de capital”, e não como receitas.

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

O que, em breve síntese, com tal registro – não haveria como considerarmos o crédito presumido do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins.

Não obstante ao meu entendimento, considerando que invocamos anteriormente a Lei 12.973/14, proveitoso trazer que tal lei trouxe disposições alterando as Leis 10.637/02 e Lei 10.833/03 (Grifos meus):

“[...]

Art. 1º.....

[...]

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

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

[...]”

Tal alteração, nos termos do art. 119 da Lei 12.973/14, passaria a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2015.

Somente pela leitura desse dispositivo, para um intérprete não questionador/indagador, poder-se-ia antecipar que apenas a partir de 1º de janeiro de 2015 as “receitas” de subvenções para investimento não integram a contribuição para o PIS e Cofins.

Não obstante, caso assim pensássemos – dessa forma singela - estaríamos ignorando a própria Lei 12.973/14 (art. 58), o Decreto-Lei 1.598/77, o PN e a Nota Explicativa CVM 59/86 – que trazem que tais incentivos não devem ser registrados como receita, mas como reserva de capital. O que, cabe aos profissionais de direito e de contabilidade interpretar essa disposição, visando a segurança jurídica que tanto pede o sujeito passivo.

Sendo assim, para que não haja confusão normativa – normas tributárias e normas contábeis, é de se entender que o que fez a Lei 12.973/14 ao trazer “a exclusão da receita de subvenção de investimento para fins de tributação pelo PIS e Cofins não cumulativo” foi esclarecer que, independentemente da contabilização, ainda que como receita, a subvenção para investimento não seria passível de tributação pelo PIS, Cofins, IR e CSLL. Ou seja, que mesmo sendo registrada como “receita” – em respeito à neutralidade concedida quando do advento da Lei que trouxe o RTT, não seria passível de tributação pelos tributos.

Nesse sentido, a subvenção de investimento não deveria sofrer a tributação para fins de PIS e Cofins incidentes sobre essa “receita”, se assim for registrada – eis a neutralidade fiscal concedida.

Ademais, cabe manifestar que, considerando que o STF tem invocado constantemente o conceito de receita, já descrita anteriormente, para fins de afastar a tributação pelo PIS, Cofins, IR e CS de determinados “ingressos” ou simplesmente “créditos presumidos” em eventos específicos, é de se respeitar tal conceituação predominante para interpretar as disposições legais, superando conflitos de normas dentro da própria norma (por exemplo, na Lei 12.973/14). Recordo que no último julgado do STF onde se analisou o compute do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins, tal conceito foi invocado para se afastar o ICMS da tributação dessas contribuições.

Ademais, é de se invocar os precedentes o STJ – no REsp 1.025.833/RS e REsp 596.212/PR.

Não obstante a toda argumentação exposta, proveitoso trazer a LC 160/17, que trouxe em seu art. 9º:

“Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4o e 5o: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

“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.”

E a informação de que o único Estado que até o momento que não convalidou os atos que trataram de incentivos fiscais foi o da Amazonas. Ora, constata-se que, quanto a publicidade dos incentivos, apenas o Estado do Amazonas se recusou a apresentar sua lista; ingressando, inclusive, com Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5.902, buscando afastar a Lei Complementar 160/2017 e Convênio 190/17 do CONFAZ, sem os quais os benefícios concedidos sem convenio seriam considerados nulos.

Ademais, sendo, nos termos da LC 160 e, conforme documentos acostados, à época dos fatos, estava em plena vigência, o parágrafo único do art. 21 da Lei 11.941/09 (Grifos meus):

“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.”

Vê-se que o parágrafo único do art. 21, inciso I, da Lei 11.941/09 traz “o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, **de que trata o art. 18 desta Lei;**”. Esse dispositivo apenas faz referência ao valor das **subvenções para investimento**. Não há como interpretar que esse dispositivo ainda trouxe a restrição da “destinação diversa da reserva de incentivo” (distribuição de dividendos) para fins de PIS e Cofins, tal como fez para o IRPJ e a CSLL.

Tanto é assim, que a Lei 12.973/14 deixou mais claro que a restrição da “destinação diversa” da reserva de incentivo somente tem implicação para o IRPJ e a CSLL. Eis o art. 30 da Lei 12.973/14 – que, recordando, somente se aplica ao IRPJ e a CSLL (Grifos meus):

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.”

A Lei 12.973/14 trouxe dispositivo separado para fins de PIS e Cofins para sanar todas as dúvidas de que a restrição de “destinação diversa (distribuição de dividendos) da reserva de incentivo não traz implicação para fins de PIS e Cofins – eis o dispositivo (Grifos meus):

“Art. 55. A Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações: (Vigência)

[...]

§ 3o

[...]

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

Vê-se claro que, para fins de se evitar interpretações equivocadas, a Lei 12.973/14 trouxe dispositivo diferente para fins de PIS e Cofins - que, por sua vez, nem faz referência ao art. 30 da r. Lei - esse último dispositivo é aplicável somente ao IRPJ e CSLL e para tais tributos traz implicação tributária se for dada destinação diversa para a reserva de incentivo fiscal.

Sendo assim, entendo que para fins de PIS e Cofins não há como se entender que tal valor seria tributável somente porque foi registrado como “receita” ou foi dada

destinação diversa para a reserva de incentivo, vez que à época havia disposição legal trazendo que se foi assim registrado deveria, então, ser excluído da sua base de cálculo e a destinação diversa somente traria implicação tributária para fins de IRPJ e CSLL, e não para fins de PIS e Cofins, observando os dizeres da própria legislação à época dos fatos geradores. E clarificada pela Lei 12.973/14.

Em vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Introdução

Em que pese a clareza dos fundamentos apresentados pela Ilustre Conselheira Relatora, peço vênias para dela discordar, nos termos a seguir colocados.

Contextualização do Problema

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

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

(a) durante a vigência da redação original da Lei 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:

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

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

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

*d) as doações e as **subvenções para investimento**.*

...

(grifos na transcrição)

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

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

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

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

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

...

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

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

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

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

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

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

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

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

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

- Lei nº 10.637, de 2002

*Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

- Lei nº 10.833, de 2003

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

(Grifos na transcrição)

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

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

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

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

O lançamento acima deixa claro que, em que pese a receita de subvenção para custeio não caracterizar faturamento, ela se enquadra no conceito de receita e, assim:

- não compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

Segundo Período, de 2008 a 2014

Em 28 de dezembro de 2007, a Lei das S/A foi alterada pela Lei nº 11.638, de 2007, e a nova redação teve vigência a partir de 1º de janeiro de 2008. Entre os vários itens alterados, encontra-se o tratamento contábil dado às subvenções para investimento, que antes eram classificadas como reserva de capital e que passaram a ser classificadas como receita, compondo o resultado.

Assim, compondo o resultado, as subvenções para investimento, poderiam ser distribuídas aos societários, não mais se aplicando a elas os conceitos antes discutidos de reserva de capital. 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 e Recolher (recolhimento dispensado)

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

- apuração do resultado do exercício considerando a receita de subvenção

D = Receita (aumento do resultado)

C = a Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória) XXX,XX

- transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido

D = Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória)

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

- destinação do valor da subvenção para a reserva de lucros

D = Lucros e Prejuízos Acumulados (PL)

C = a Reserva de Incentivos Fiscais (R. Lucro - PL) XXX,XX

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

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

Pois bem, o tratamento fiscal dado às subvenções para investimento, especificamente no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, encontra-se nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941, de 2009, a seguir reproduzidos, na redação então vigente e aplicável aos fatos geradores ocorridos no período em análise (lembrando que 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 sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

...

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)(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 seu valor tenha sido destinado para formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais, não estaria sujeita a compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

- Lei nº 10.637, de 2002:

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

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

(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

- Lei nº 10.833, de 2003:

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

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

(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

- por não caracterizar faturamento, não compor a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém, por caracterizar receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão, deve compor a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

Efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

Aplicação dos Conceitos ao Caso Concreto

No caso dos autos, restou comprovado que:

(a) trata-se de valores recebidos entre 31/10/2010 e 31/12/2010, portanto no segundo período acima descrito;

(b) quanto às condições para exclusão, no Relatório Fiscal à e-fl. 2698 e 2700, ao tratar dos créditos presumidos do ICMS está posto:

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,(...)

Verifica-se nos balancetes de outubro a dezembro (fls. 1310 e seguintes) que nenhuma das contas contábeis acima totaliza quaisquer informações sobre o crédito presumido do ICMS.(...);

(c) quanto à sistemática a que o contribuinte está sujeito, trata-se de contribuição para o PIS e Cofins não cumulativas;

Assim, conclui-se que não foram cumpridas as condições que levassem tais receitas a serem creditadas em contas de Reservas de Incentivos Fiscais ou Reservas de Lucro, implicando a tributação das contribuições do PIS e da Cofins para essas receitas.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos